

**UNIVERSIDADE DO EXTREMO SUL CATARINENSE – UNESC**

**CURSO DE GRADUAÇÃO EM CIÊNCIAS CONTÁBEIS**

**RAFAEL DIAS PAVAN**

**CONTABILIDADE PÚBLICA E NOVOS PROCEDIMENTOS: A  
PERCEPÇÃO DOS CONTADORES INTEGRANTES DA  
ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA MUNICIPAL DIRETA, NA REGIÃO DA  
AMREC**

**CRICIÚMA, DEZEMBRO DE 2011.**

**RAFAEL DIAS PAVAN**

**CONTABILIDADE PÚBLICA E NOVOS PROCEDIMENTOS: A  
PERCEPÇÃO DOS CONTADORES INTEGRANTES DA  
ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA MUNICIPAL DIRETA, NA REGIÃO DA  
AMREC**

Trabalho de Conclusão de Curso apresentado  
para obtenção do grau de Bacharel no curso de  
Ciências Contábeis da Universidade do  
Extremo Sul Catarinense, UNESC.

Orientadora: Prof. Esp. Giovana da Silveira.

**CRICIÚMA, DEZEMBRO DE 2011.**

**RAFAEL DIAS PAVAN**

**CONTABILIDADE PÚBLICA E NOVOS PROCEDIMENTOS: A  
PERCEPÇÃO DOS CONTADORES INTEGRANTES DA  
ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA MUNICIPAL DIRETA, NA REGIÃO DA  
AMREC**

Trabalho de Conclusão de Curso, aprovado pela Banca Examinadora para obtenção do Grau de Bacharel no Curso de Ciências Contábeis da Universidade do Extremo Sul Catarinense, UNESC, com Linha de Pesquisa em Contabilidade Pública.

Criciúma, 06 de dezembro de 2011.

**BANCA EXAMINADORA**

---

Giovana da Silveira, Esp., Orientador

---

Luciano da Rocha Ducioni Esp., Examinador

---

Kátia Aurora Dalla Libera Soratto MSc., Examinador

**Dedico este trabalho a toda minha família, amigos e namorada, que me ajudaram nos momentos mais difíceis, e em nenhum momento duvidaram da minha capacidade, ajudando a vencer mais este obstáculo.**

## **AGRADECIMENTOS**

Agradeço primeiramente a Deus, por me dar mais esta oportunidade, pela coragem e determinação que contribuíram para a conclusão de mais esta etapa na minha vida.

A minha família por me apoiar, ajudar e incentivar nos momentos mais difíceis, acreditando no meu potencial, em especial para o meu pai José, minha mãe Maria, meus irmãos Daniel e Marcelo, e minha namorada Cristine, que além do incentivo e apoio, compreenderam e ajudaram muito em todos os momentos.

Também os meus agradecimentos a minha orientadora Giovana, que ajudou muito para que este trabalho fosse concluído, através de opiniões, e principalmente pelo apoio nos momentos mais difíceis.

Aos meus amigos Rafael, Felipe e Luziane, que direta ou indiretamente contribuíram muito para que este trabalho fosse concluído, tendo paciência e dando apoio quando eu mais precisava.

**“Tudo posso Naquele que me fortalece”**  
**(Fl 4,13)**

## RESUMO

PAVAN, Rafael Dias. **Contabilidade Pública E Novos Procedimentos: A Percepção Dos Contadores Integrantes Da Administração Pública Municipal Direta, Na Região Da AMREC**. 2011. 98 p. Orientador (a) Giovana da Silveira. Trabalho de Conclusão do Curso de Ciências Contábeis. Universidade do Extremo Sul Catarinense – UNESC. Criciúma – SC.

A Contabilidade Pública é uma ciência que registra, controla e estuda os atos e fatos administrativos e econômicos operados no patrimônio público de uma entidade possibilitando a geração de informações acerca das variações e resultados da composição patrimonial, auferidos por sua administração e disponibilizados para os usuários. No ano de 2008 foram aprovadas as Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público, as quais definem os parâmetros de registro, mensuração e evidenciação da informação contábil no setor público, tendo como objetivo estabelecer regras para Contabilidade Governamental, a fim de padronizar, e obter um entendimento uniforme de todos os procedimentos. Tais normas provocaram a necessidade de mudanças que serão obrigatórias e implantadas gradativamente. Na União, nos Estados e no Distrito Federal, o Plano de Contas Aplicado ao Setor Público deverá ser utilizado obrigatoriamente a partir de 2012, ao passo que os Municípios deverão fazê-lo até o ano de 2013. Ainda, em decorrência dos novos procedimentos adotados para a Contabilidade Pública, cabe ressaltar que os resultados apurados serão demonstrados acrescentando-se novas peças às demonstrações contábeis já elaboradas pelo setor público, ou seja, além do Balanço Orçamentário, Balanço Financeiro, Balanço Patrimonial, Demonstrativo das Variações Patrimoniais, também será elaborado obrigatoriamente o Demonstrativo de Fluxo de Caixa e optativamente a Demonstração do Resultado Econômico. Está pesquisa de campo foi realizada por meio de questionário encaminhado aos contadores que atuam na administração pública municipal direta na região da AMREC. Os questionamentos foram realizados de forma objetiva, procurando verificar qual a percepção dos profissionais em relação aos novos procedimentos a serem implementados na Contabilidade Governamental. Os resultados das pesquisas foram explanados por meio de gráficos e quadros, onde opiniões dos profissionais contribuíram na complementação do presente trabalho.

**Palavras-chave:** Contabilidade Pública. Normas Brasileiras de Contabilidade. Demonstrações contábeis.

## LISTA DE QUADROS E TABELA

Quadro 1: Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público.....	44
Tabela 1 - Amostra dos Contadores Pesquisados .....	71
Quadro 2: Balanço Patrimonial (modelo atual).....	50
Quadro 3: Balanço Patrimonial (modelo novo).....	52
Quadro 4: Balanço Orçamentário (modelo atual) .....	53
Quadro 5: Balanço Orçamentário (modelo novo) .....	56
Quadro 6: Balanço Financeiro (modelo atual) .....	57
Quadro 7: Balanço Financeiro (modelo novo) .....	59
Quadro 8: Demonstrações das variações Patrimoniais (modelo atual) .....	60
Quadro 9: Demonstrações das Variações Patrimoniais (modelo novo) .....	62
Quadro 10: Demonstração dos Fluxos de Caixa .....	66
Quadro 11: Demonstração das Mutações no Patrimônio Líquido .....	67
Quadro 12: Demonstração do Resultado Econômico .....	68
Quadro 13: Perfil dos Respondentes .....	71
Quadro 14: Gênero .....	72
Quadro 15: Grau de Instrução.....	74
Quadro 16: Tempo de Atuação na Administração Pública .....	75
Quadro 17: Tempo de Atuação no Cargo de Contador.....	76
Quadro 18: Natureza do Cargo .....	78
Quadro 19: Grau de Informação Sobre os Novos Procedimentos .....	79
Quadro 20: Preparo Para Adequar-se aos Novos Procedimentos .....	81
Quadro 21: Mudança Proposta pela NBCASP .....	82
Quadro 22: Implantação das NBCASP .....	83
Quadro 23: Dificuldades na Implantação das NBCASP's .....	85
Quadro 24: Prazo para Adoção dos Novos Procedimentos .....	87
Quadro 25: Implementação dos Novos Procedimentos .....	88
Quadro 26: Medidas Adotadas para Adequar-se NBCASP .....	89



## LISTA DE GRÁFICOS E FIGURA

Gráfico 1: Faixa Etária do Contador Público .....	72
Mapa 1: Região Sul de Santa Catarina .....	70
Gráfico 2: Gênero.....	73
Gráfico 3: Grau de Instrução .....	74
Gráfico 4: Tempo de Atuação na Administração Pública .....	75
Gráfico 5: Tempo de Atuação no Cargo de Contador .....	77
Gráfico 6: Natureza do Cargo.....	78
Gráfico 7: Grau de Informação Sobre os Novos Procedimentos.....	80
Gráfico 8: Preparo Para Adequar-se aos Novos Procedimentos .....	81
Gráfico 9: Mudança Proposta pela NBCASP .....	83
Gráfico 10: Implantação das NBCASP .....	84
Gráfico 11: Dificuldades na Implantação das NBCASP's.....	86
Gráfico 12: Prazo para Adoção dos Novos Procedimentos .....	87
Gráfico 13: Implementação dos Novos Procedimentos.....	88
Gráfico 14: Medidas Adotadas para Adequar-se NBCASP.....	90

## **LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS**

AMREC = Associação dos Municípios da Região Carbonífera.

AMSESC = Associação dos Municípios do Sul do Estado de Santa Catarina.

CFC = Conselho Federal de Contabilidade.

DF = Distrito Federal.

DMPL = Demonstração das Mutações no Patrimônio Líquido.

DVP = Demonstração da Variação Patrimonial.

FUNAI = Fundação Nacional do Índio.

FURB = Fundação Universidade Regional de Blumenau.

INSS = Instituto Nacional da Seguridade Social.

LDO = Lei de Diretrizes Orçamentárias.

LOA = Lei Orçamentária Anual.

LRF = Lei de Responsabilidade Fiscal.

MCASP = Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público.

MDF = Manual de Demonstrativos Fiscais.

NBC = Normas Brasileiras de Contabilidade.

NBCASP = Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicada ao Setor Público.

PCASP = Plano de Contas Aplicado ao Setor Público.

PPA = Plano Plurianual.

STN = Secretaria do Tesouro Nacional.

UFSC = Universidade Federal de Santa Catarina.

## SUMÁRIO

<b>1 INTRODUÇÃO .....</b>	<b>13</b>
<b>1.1 Tema e Problema.....</b>	<b>13</b>
<b>1.3 Objetivos da Pesquisa .....</b>	<b>14</b>
<b>1.4 Justificativa.....</b>	<b>14</b>
<b>1.5 Metodologia .....</b>	<b>15</b>
<b>2 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA.....</b>	<b>17</b>
<b>2.1 Administração Pública.....</b>	<b>17</b>
<b>2.1.1 Administração Pública Direta.....</b>	<b>18</b>
<b>2.1.2 Administração Pública Indireta.....</b>	<b>18</b>
<b>2.1.2.1 Autarquias.....</b>	<b>18</b>
<b>2.1.2.2 Empresas Públicas.....</b>	<b>19</b>
<b>2.1.2.3 Sociedades de Economia Mista .....</b>	<b>19</b>
<b>2.1.2.4 Fundações Públicas.....</b>	<b>20</b>
<b>2.1.3 Princípios da Administração Pública .....</b>	<b>20</b>
<b>2.1.3.1 Princípio da Legalidade .....</b>	<b>21</b>
<b>2.1.3.2 Princípio da Impessoalidade .....</b>	<b>21</b>
<b>2.1.3.3 Princípio da Moralidade.....</b>	<b>22</b>
<b>2.1.3.4 Princípio da Publicidade.....</b>	<b>22</b>
<b>2.1.3.5 Princípio da Eficiência .....</b>	<b>23</b>
<b>2.2 Contabilidade Pública .....</b>	<b>24</b>
<b>2.2.1 Breve Histórico da Contabilidade Pública Brasileira .....</b>	<b>24</b>
<b>2.2.2. Conceito de Contabilidade Pública.....</b>	<b>26</b>
<b>2.2.3 Objetivo da Contabilidade Pública.....</b>	<b>26</b>
<b>2.2.4. Campo de Aplicação da Contabilidade Pública.....</b>	<b>27</b>

2.2.5 Atribuições do Contador Público.....	28
2.3 Lei nº. 4320/1964.....	28
2.3.1 Orçamento Público.....	29
2.3.1.1 Receita Pública.....	30
2.3.1.2 Despesa Pública.....	30
2.3.1.3 Exercício Financeiro .....	31
2.3.1.4 Contabilidade Conforme a Lei 4320/64.....	32
2.3.1.5 Contabilidade Orçamentária e Financeira.....	33
2.3.1.6 Contabilidade Patrimonial .....	34
2.3.1.7 Balanços Públicos.....	35
2.3.1.7.1 Balanço Orçamentário .....	36
2.3.1.7.2 Balanço Financeiro .....	37
2.3.1.7.3 Balanço Patrimonial .....	38
2.3.1.7.4 Demonstrações das Variações Patrimoniais .....	40
2.4 As Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público .....	41
2.5 Novos Procedimentos na Contabilidade Pública .....	45
2.5.1 Prazo para Adoção dos Novos Procedimentos.....	45
2.5.2 Manual de Contabilidade Aplicado ao Setor Público .....	46
2.5.2.1. Demonstrações Contábeis Aplicadas ao Setor Público .....	48
2.5.3 Comparativo das Mudanças nas Demonstrações Contábeis.....	49
2.5.3.1 Balanço Patrimonial (modelo atual).....	49
2.5.3.2 Balanço Patrimonial (modelo novo) .....	51
2.5.3.3 Balanço Orçamentário (modelo atual).....	53
2.5.3.4 Balanço Orçamentário (modelo novo).....	54
2.5.3.5 Balanço Financeiro (modelo atual).....	57
2.5.3.6 Balanço Financeiro (modelo novo).....	58
2.5.3.7 Demonstração das Variações Patrimoniais (modelo atual).....	59

2.5.3.8 Demonstração das Variações Patrimoniais (modelo novo) .....	60
2.5.3.9 Demonstração dos Fluxos de Caixa .....	63
2.5.3.10 Demonstração das Mutações no Patrimônio Líquido .....	67
2.5.3.11 Demonstração do Resultado Econômico.....	67
3 DESCRIÇÃO E ANÁLISE DOS DADOS .....	69
3.1 Caracterização do Objetivo de Estudo .....	69
3.2 População .....	70
3.3 Amostra.....	70
3.4 Análise dos Dados Coletados .....	71
3.4.1 Perfil dos Respondentes .....	71
3.4.2 Gênero.....	72
3.4.3 Grau de Instrução.....	73
3.4.4 Tempo de Atuação na Administração Pública.....	75
3.4.5 Tempo de Atuação no Cargo de Contador.....	76
3.4.6 Natureza do Cargo.....	77
3.5 Análise Geral da Pesquisa.....	78
3.5.1 Grau de Informação Sobre os Novos Procedimentos.....	79
3.5.2 Preparo Para Adequar-se aos Novos Procedimentos.....	80
3.5.3 Mudança Proposta pela NBCASP .....	82
3.5.4 Implantação das NBCASP .....	83
3.5.5 Dificuldades na Implantação das NBCASP's.....	85
3.5.6 Prazo para Adoção dos Novos Procedimentos .....	86
3.5.7 Implementação dos Novos Procedimentos .....	88
3.5.8 Medidas Adotadas para Adequar-se NBCASP .....	89
4 CONSIDERAÇÕES FINAIS .....	91
REFERÊNCIAS.....	93
APÊNDICE.....	96

## **1 INTRODUÇÃO**

A contabilidade pública possui uma atuação, no meio de pessoas jurídicas de direito público, as quais correspondem a Administração Pública Direta e Indireta, e em todos os níveis de governo.

Pertence não só a um determinado grupo de pessoas, mas também a coletividade. A mesma compreende o sistema financeiro, econômico e patrimonial das entidades públicas, e é alvo de controle interno e externo, como também da própria sociedade, que cobra resultados e aplicações corretas dos recursos públicos.

### **1.1 Tema e Problema**

Atualmente a contabilidade é uma das mais importantes ferramentas utilizadas para promover o bom desempenho das atividades de uma empresa, sendo que a má gestão significa para muitas entidades o encerramento precoce de suas atividades. Com uma contabilidade organizada, terá o administrador juntamente com o contador, uma noção prévia de fatos que poderão se constituir em problemas futuros.

A contabilidade pública demonstra a real situação patrimonial da administração pública, sendo tão importante quanto à contabilidade privada; ela não apenas limita-se a prestar contas dos recursos públicos, como também fornece subsídios para tomadas de decisões e auxilia a elaboração do planejamento governamental.

Com o intuito de aperfeiçoar os procedimentos na área pública, e adequar-se as tendências, a contabilidade vem passando por um processo de profundas mudanças, as quais incluem a edição das NBCASP's – Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público.

Diante do exposto levanta-se o seguinte problema: Qual a percepção dos Contadores Integrantes da Administração Pública Municipal Direta, da região da AMREC, a respeito das mudanças introduzidas pelas NBCASP's.

### 1.3 Objetivos da Pesquisa

O objetivo da pesquisa deste estudo consiste em apresentar a percepção dos contadores integrantes da administração pública municipal direta da região da AMREC - Associação dos Municípios da Região Carbonífera, em relação aos novos procedimentos contábeis introduzidos pelas NBCASP's.

Para alcançar o objetivo geral traçaram-se os seguintes objetivos específicos:

- ✓ Elucidar aspectos da Contabilidade Pública, descrevendo sobre conceitos, evolução e a importância da mesma;
- ✓ Evidenciar as mudanças promovidas pelas NBCASP'S no que diz respeito às Demonstrações Contábeis;
- ✓ Apresentar pesquisa efetuada junto aos contadores da AMREC que atuam na administração pública municipal direta, abordando a percepção dos mesmos em relação aos novos procedimentos a serem adotados na Contabilidade Pública.

### 1.4 Justificativa

Visando a importância que é a contabilidade no setor público, esse trabalho tem o objetivo de enfatizar a exploração dos novos procedimentos contábeis na área governamental. Tais procedimentos foram editados visando melhorar a transparência dos registros e facilitar a administração do patrimônio público.

Atualmente a contabilidade pública, passa por mudanças, que estão sendo implementadas em todo país. O Plano de Contas Aplicado ao Setor Público deverá ser aplicado obrigatoriamente a partir de 2012 na União, Estados e Distrito Federal, e no início de 2013 nos Municípios.

Conforme Secretaria do Tesouro Nacional (2011):

A implantação de um “Novo Modelo de Contabilidade Aplicada ao Setor Público” tem como objetivo convergir as práticas de contabilidade vigentes aos padrões estabelecidos nas Normas Internacionais de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público. Esse novo modelo visa resgatar a Contabilidade

como ciência, e o patrimônio da entidade pública como objeto de estudo.

Até então, a contabilidade aplicada ao setor público tem dado enfoque à execução orçamentária e financeira em detrimento da evidenciação patrimonial. Com adoção de novos procedimentos a mesma passará a elaborar e divulgar balanços orçamentário, financeiro e patrimonial, assim como demonstrativos de variações patrimoniais, fluxo de caixa e de resultado econômico.

A maior preocupação está na padronização dos procedimentos; rotinas da execução contábil, desde a classificação de documentos até a emissão de relatórios gerenciais, da previsão orçamentária à disponibilidade financeira. A contabilidade aplicada ao setor público, precisa ser um instrumento de controle patrimonial que siga as novas regras emanadas da nova legislação contábil.

Estes dispositivos legais visam uma maior transparência na contabilidade pública, onde todos terão acesso aos dados emitidos pela contabilidade.

## 1.5 Metodologia

Para elaboração deste trabalho de pesquisa, foram utilizados alguns métodos e procedimentos, os quais serão especificados a seguir.

A abordagem deste trabalho constitui-se quanto aos objetivos, em uma pesquisa exploratória. O método exploratório possibilitou estudar sobre os novos procedimentos contábeis na área pública, por ser um assunto novo.

Os procedimentos utilizados foram a pesquisa bibliográfica e o levantamento ou *survey*, pesquisando como os contadores estão se preparando para esse novo desafio.

Fachin (2001, p 42) afirma que:

Estudo de caso consiste no estudo profundo e exaustivo de um ou poucos objetos, de maneira que permita seu amplo e detalhado conhecimento. Caracterizado por ser um estudo intensivo. É levada em consideração, principalmente, a compreensão, como um todo, do assunto investigado. Todos os aspectos do caso são investigados. Quando o estudo é intensivo podem até aparecer relações que de outra forma não seriam descobertas.

No estudo bibliográfico, efetuou-se consultas, e pesquisas em vários livros e exemplares, buscando citações e explicações dos assuntos abordados a seguir, todos com intuito de passar o máximo de informações.



Segundo Martins e Theóphilo (2009, p. 54), “uma pesquisa bibliográfica procura explicar e discutir um assunto, tema ou problema com base em referências publicadas em livros, periódicos, revistas, enciclopédias, dicionários, jornais, sites, etc..”

Com estes dados coletados por meio da análise da pesquisa aplicada, foi possível verificar a preocupação dos contadores sobre os novos procedimentos e como estão se preparando para a implementação deste novo desafio.

Na abordagem do problema, a pesquisa qualitativa. Em relação a esta pesquisa, Richardson (1989, p. 39), menciona que:

Os estudos que empregam uma metodologia qualitativa podem descrever a complexidade de determinado problema, analisar a interação entre as variáveis, compreender e classificar processos dinâmicos vividos por grupos sociais.

A importância deste estudo é mostrar os novos procedimentos contábeis, e a forma que os contadores públicos estão se preparando para esse novo desafio, buscando passar toda informação, e atingindo os objetivos desta pesquisa.

## **2 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA**

Neste capítulo aborda-se inicialmente a Administração Pública e suas atribuições, um breve histórico da contabilidade pública, assim como os conceitos, objetivos e campo de aplicação.

Elucida-se também sobre a Contabilidade Pública e a Lei 4320/1964, orçamentos, receitas, despesas e exercício financeiro. Em seguida as Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público, e logo após as novas demonstrações contábeis a serem implementados na Contabilidade Pública, mostrando prazos para adoção, demonstrações e um comparativo das mudanças propostas para a contabilidade pública.

### **2.1 Administração Pública**

Administração Pública é a gestão de interesses públicos para a realização de um bem comum, por meio de prestação de serviços públicos. A mesma tem todo um conjunto de órgãos, serviços e agentes do estado, que visam à satisfação das necessidades da sociedade, tais como saúde, educação, cultura, segurança, bem estar, moradia, entre outras.

Conforme Meireles (2005):

É um conjunto de órgãos instituídos para consecução dos objetivos do governo, das funções necessárias ao serviço público em geral. Engloba todo o aparelhamento do estado, a realização dos serviços públicos, que buscam a satisfação em benefício da população.

Conforme Kohama (1991, p. 27), “administrar é gerir os serviços públicos, significa não só prestar serviços e executá-los, como também, dirigir, governar, exercer a vontade com o objetivo de obter um resultado útil.”

A administração pública é a gestão de bens e interesses da comunidade, visando à realização e a satisfação das necessidades da população. Existe em todos os entes federados, União, Estados, Distrito Federal e Municípios, dividindo-se em: Administração Direta e Indireta.

### **2.1.1 Administração Pública Direta**

Administração Pública Direta engloba os três poderes: executivo, legislativo e judiciário. Com um amplo território nacional, visando suprir as necessidades da população, foram centralizadas certas atividades como: saúde, educação, obras públicas, etc. Comenta Andrade (2002, p. 37) que, “administração direta compreende o conjunto de atividades e serviços que são integrados na estrutura administrativa da Presidência da República, do Governo do Estado ou da Prefeitura Municipal.”

A administração direta é constituída pelos órgãos ligados diretamente ao poder público como: Ministérios, Secretarias Estaduais e Municipais.

### **2.1.2 Administração Pública Indireta**

A administração Indireta é exercida por entidades descentralizadas, vinculadas ao poder público. Conforme Andrade (2002, p. 38):

é a descentralização dos serviços públicos, por intermédio das autarquias, empresas públicas, sociedade de economia mista e fundações públicas, detentoras de personalidade jurídica própria, gestão independente, bem como recursos financeiros e orçamentários individuais, também fiscalizadas pelo Tribunal de Contas.

Também para Araújo e Arruda (2004. p. 6), “a administração indireta constitui-se entidades públicas dotadas de personalidade jurídica própria, que se encontram vinculadas a esses poderes por meio de uma determinada lei.”

A administração pública indireta é dividida em quatro subgrupos, sendo eles: autarquias, empresas públicas, sociedades de econômica mista e fundações públicas.

#### **2.1.2.1 Autarquias**

As Autarquias, com personalidade jurídica de direito público, com patrimônio e recursos próprios, cumprem funções específicas estatais, citando-se por exemplo a Universidade Federal de Santa Catarina – UFSC e o Instituto Nacional da Seguridade Social - INSS.

De acordo com Andrade (2002, p. 38), a Autarquia nada mais é do que um

serviço autônomo instituído por lei, com personalidade administrativa de direito público interno, possuidor de orçamento próprio e autonomia financeira, sem subordinação hierárquica, além de patrimônio e receitas próprias, capazes de executar as atividades típicas da Administração Pública.

Conforme Andrade (2002), a Autarquia tem sua contabilidade própria instituída pela Lei Federal nº 4.320, de 17 de março de 1964, e seu plano de contas deve ser elaborado de acordo com as atividades que lhe são próprias, obedecendo à mesma estrutura do ente federativo em que está subordinada, para efeito de consolidação das contas, tanto orçamentárias, quanto financeiras, patrimoniais e de compensação.

#### **2.1.2.2 Empresas Públicas**

São entidades criadas por lei para exploração de atividades econômicas de interesse do governo e da sociedade, exemplificando-se por meio da Empresa Brasileira de Correios e Telégrafos e da Caixa Econômica Federal.

Afirma Andrade (2002, p. 38), que são entidades dotadas de personalidade jurídica de direito privado, com patrimônio próprio, capital exclusivo e direção do Poder Público, seja da União, Estado ou Município.

“Empresa pública é regida pela contabilidade comercial, de acordo com a Lei 6.404/76 – Lei das Sociedades por Ações, alterada pela Lei nº 10.303, de 31 de outubro de 2001.” (ANDRADE 2002, p. 38).

#### **2.1.2.3 Sociedades de Economia Mista**

Sociedade de Economia Mista, que nada mais é do que uma empresa pública, tendo a participação da sociedade privada na sua composição, mantendo controle acionário no nível público, citando-se como exemplo o Banco do Brasil e Petrobras.

Conforme Andrade (2002, p. 38), representa a

entidade dotada de personalidade jurídica de direito privado, instituída por lei para exploração de atividade econômica sob a forma de anônima, cujas ações ordinárias (com direito a voto) pertençam, em sua maioria, ao estado ou entidade da administração indireta.

De acordo com Rolim (2004), sua criação é autorizada por lei específica, com capital misto, ou seja, público e privado, com finalidade de realizar atividades em benefício à coletividade.

Por ter características comerciais, ela também é regida pela contabilidade comercial, assim como as empresas públicas.

#### **2.1.2.4 Fundações Públicas**

As Fundações Públicas são organizações de personalidade jurídica de direito público, sem fins lucrativos, criadas para um fim específico de interesse público, destacando-se a Fundação Universidade Regional de Blumenau - FURB, e Fundação Nacional do Índio - FUNAI.

De acordo com Andrade (2002, p. 39),

entidade com autonomia administrativa, patrimônio próprio, e funcionamento custeado, basicamente, por recursos do Poder Público (ainda que sob forma de prestação de serviços), e criada mediante Lei autorizativa especificamente para determinado fim.

Conforme Rolim (2004), são criadas com o objetivo de executar alguma atividade estipulada pelo poder público, onde esta função competia ao órgão público realizar.

Seu objetivo comunitário é quase sempre a educação, assistência social e pesquisa.

#### **2.1.3 Princípios da Administração Pública**

A administração pública direta e indireta de qualquer dos poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios obedecerá aos princípios de legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência, previstos na Carta Magna.

### **2.1.3.1 Princípio da Legalidade**

De acordo com o princípio da legalidade os administradores públicos precisam estar em conformidade com a Lei, junto com o agente público ou o administrador público; tem a obrigação de somente fazer o que estiver permitido por Lei, executando atos que lhe forem permitidos. O não cumprimento implicará na omissão dos fatos onde, pressupõe a aplicação de pena civil.

Para Meirelles (1990, p. 295) este princípio significa que:

O administrador público está, em toda a sua atividade funcional, sujeito aos andamentos da lei e às exigências do bem comum, e deles não se pode afastar ou desviar. Sob pena de praticar ato inválido e expor-se a responsabilidade disciplinar, civil e criminal, conforme o caso. [...] o administrador público somente poderá fazer o que estiver expressamente autorizado em lei e nas demais espécies normativas, inexistindo, pois, incidência de sua vontade subjetiva, pois na administração pública só é permitido fazer o que a lei autoriza, diferentemente da esfera particular, onde será permitida a realização de tudo o que a lei não proíba.

Santos (2003, p.136), referindo-se ao princípio da legalidade, diz que o mesmo nasceu com o estado de direito, ou seja, é fruto da submissão do estado à lei, constituindo uma das principais garantias de respeito aos direitos individuais.

Conforme Meirelles (1990, p. 78):

Na administração pública, não há liberdade nem vontade pessoal. Enquanto na administração particular é lícito fazer tudo que a lei não proíbe, na administração pública só é permitido fazer o que a lei autoriza. A lei para o particular significa pode fazer assim; para o administrador público significa deve fazer assim.

Sendo assim, conclui-se que a administração pública pelo princípio da legalidade, é tudo o que está determinado por lei, ao contrario da administração particular que pode fazer tudo o que a lei não proíba.

### **2.1.3.2 Princípio da Impessoalidade**

A impessoalidade está relacionada a finalidade, e esta caracteriza-se pelo interesse público; o administrador público que exerce o ato para seu fim legal, ou seja: tendo atitudes que de algum modo ajude ou prejudique outra pessoa desviando o objetivo da entidade para se beneficiar ou prejudicar, esta se desviando e ferindo o princípio da impessoalidade.

Para Santos (2003, p. 142), “este princípio diz respeito à finalidade pública da atividade administrativa. Ou seja, a administração não pode atuar visando a prejudicar ou beneficiar pessoas determinadas.”

De acordo com Meireles (1990, p. 88),

impõe ao administrador público que só pratique o ato para seu fim legal. E o fim legal é unicamente aquele que a norma de direito indica expressa ou virtualmente como objetivo do ato, de forma impessoal. Esse princípio também deve ser entendido para excluir a promoção pessoal de autoridades ou servidores públicos sobre suas realizações administrativas.

O princípio da impessoalidade como o nome mesmo já diz: impessoal, significa que na administração pública, não se deve praticar atos beneficiando a si mesmo ou prejudicando outrem, ou seja, não se deve colher benefícios exclusivamente pessoais nos atos de gestão pública.

### **2.1.3.3 Princípio da Moralidade**

A moral administrativa neste caso está em ser honesto, distinção do legal, justo, conveniente e oportuno. Nada mais é do que a própria ética profissional, onde se trata da boa fé para que tenha uma boa administração.

Conforme Santos (1990, p.148):

O princípio da moralidade é reclamado, quer como afirmação do direito político dos cidadãos aos esclarecimentos do porquê das ações de quem gere negócios que lhes dizem respeito por serem titulares últimos do poder, quer como direito individual a não se sujeitarem a decisões arbitrárias, pois só têm de conformar-se as que forem ajustadas às leis.

Além de o administrador seguir a lei, o mesmo tem que ter uma conduta moral, separando o honesto do desonesto, o justo do injusto, o legal do ilegal, é esta moral interna que separa uma boa administração e uma má administração dos recursos públicos.

### **2.1.3.4 Princípio da Publicidade**

O Princípio da Publicidade é a transparência e a informação das atividades administrativas a terceiros para que haja o conhecimento de todos. A

mesma é obrigatória, mas admite que em certos casos, quando ocorrer certos prejuízos para a coletividade possa ser solicitado o sigilo das informações.

Contudo Santos (1990, p. 145), comenta que: “A publicidade é fundamental para que os direitos conferidos constitucional e legalmente ao cidadão possam ser mais que letra de norma jurídica, ou seja, tenham efetividade jurídica e social”.

Este princípio, por representar um interesse público tem a obrigação de publicar todas as atividades da administração pública, para que os cidadãos tenham o direito de saber o que está acontecendo, e questionar as decisões tomadas ou a serem tomadas.

### **2.1.3.5 Princípio da Eficiência**

A Eficiência como o nome já diz, busca o melhor resultado e por conta disso, a atividade administrativa tende a buscar a perfeição, mesmo que isso não aconteça o importante é que melhore cada vez mais. O objetivo é alcançar os resultados e traçar as metas.

Para Andriollo (1998, p. 144),

antes da edição da emenda nº 19/98 um administrador público que agisse dentro das disposições legais, de acordo com a ética e a moral administrativa, tendo como finalidade o bem comum e dando a publicidade requerida aos seus atos, estaria agindo rigorosamente dentro dos princípios básicos da administração. Agora, sob força do princípio da eficiência, além das condutas acima referidas, o administrador deve buscar gerir os recursos sob sua responsabilidade de forma a obter o máximo de produtividade.

Este princípio nada mais é do que o administrador público se dedicando e buscando alcançar o máximo de produtividade, se provendo dos recursos disponíveis, alcançando resultados positivos e satisfatórios para o serviço público.



## **2.2 Contabilidade Pública**

A contabilidade pública é uma das ferramentas mais importantes no setor público, tendo como funções o registro e controle dos atos e fatos da parte administrativa e econômica. Aborda-se na sequência um breve histórico da contabilidade pública brasileira, seguido de conceito, objetivo, campo de aplicação e atribuições do contador público.

### **2.2.1 Breve Histórico da Contabilidade Pública Brasileira**

A história da Contabilidade Pública no Brasil, teve origem no Alvará de D. João VI, datado 28 de junho de 1808, mais tarde referendado por D. Francisco José de Portugal, que na época era o ministro e secretário da fazenda no Brasil.

De acordo com Ribeiro Filho, Lopes e Pederneiras (2009, p. 28), “a história da contabilidade no Brasil não está ainda claramente sistematizada, o que temos de fato são descrições cronológicas que marcam a edição de ato normativo de interesse comercial.”

Conta Giacomoni (2005) que é a data do ano de 1808, ano em que Don João VI iniciou um processo de organização das finanças públicas, cuja principal razão era a abertura dos portos, o que trouxe a necessidade de maior disciplinamento na cobrança dos tributos aduaneiros.

Complementa Silva e Martins (2009, p. 109) que “neste ano (1808), em 11 de março, é nomeado o Presidente de Erário Real cargo equivalente ao de Ministro da Fazenda, o que vale salientar, passou a ser o Primeiro Ministro da Fazenda, D. Francisco José de Portugal, futuro Marquês de Aguiar, que exerceu o cargo até 1812.”

Como a existência dos recursos financeiros do Rei, foram adotadas normas de escrituração pelo método das partidas dobradas, dotadas de uma operação já aplicada na Itália, pelo Frei Franciscano Luca Pacioli.

Conforme Silva e Martins (2009, p.103) “foi através de D. João VI que institui a obrigatoriedade do sistema das partidas dobradas para as prestações de contas do Brasil à metrópole, processo já adotado em Portugal.”

Estas normas, portanto só foram aplicadas na gestão do contador geral do Império, Manoel Alves Branco, que teve um curto período de tempo, entre 1832 a 1840. Posteriormente a essa data até no período de 1914 foram abandonadas as formas de escrituração.

Silva e Martins (2009, p. 104) “salientam que é digna de menção a instrução de Alves Branco, para a escrituração das operações do tesouro do império (1832 a 1840). De 1840 a 1905, reinou o caos na contabilidade pública do Brasil, bastando mencionar que em 1914, estava por fazer balanços de oito exercícios financeiros da república.”

Explica Cruz (1988, p. 10), que “com a necessidade de captação de recursos externos, no ano de 1914, surge o balanço de ativo e passivo da união e a organização da contabilidade do tesouro.”

Com a falta de organização contábil, o Brasil teve que se adequar as exigências Inglesas, contando com a ajuda do Carlos Claudio da Silva, Francisco da Áuria, João Ferreira de Moraes Júnior, Décio Guimarães ente outros, que passaram por muitas dificuldades, e que organizaram a Contabilidade Pública, nas bases do que se possui hoje em dia.

Para Cruz (1988, p. 10),

com a necessidade de captação de recursos externos, no ano de 1914, surge o balanço de ativo e passivo da união e a organização da contabilidade do tesouro. Contudo, somente em 1922, pelo decreto 4.536 foi que se criou a Contadoria Central da República. Naquele ano surgiu também o regulamento geral de contabilidade pública, ainda hoje vigente.

A partir do ano de 1922, é aprovado no Brasil, o Código de Contabilidade da União, e no ano de 1940 pelo decreto da Lei 2416, de 17 de julho, foi determinada a padronização, para a união os estados e municípios, da execução dos orçamentos e balanços governamentais. A partir daí foram substituídos pela Lei nº 4320 de 17 de março de 1964, que está em vigor até os dias de hoje.

Complementa Cruz (1988, p. 10), “a união, os estados e os municípios tiveram, através da Lei 4.320/64, padronização na contabilização das operações e a normatização precisa da dinâmica patrimonial pública.”

Através da história da contabilidade pública nacional, o Brasil evoluiu e está evoluindo, para um futuro cada vez mais promissor, aprimorando todas as formas de evidenciar os atos e fatos.

### **2.2.2. Conceito de Contabilidade Pública**

Uma das diferenças entre a Contabilidade Pública e a Contabilidade Privada ou pessoal, refere-se ao princípio da legalidade: Na contabilidade privada ou pessoal, pode-se fazer tudo aquilo que a lei não proíbe, enquanto na contabilidade pública, somente pode-se fazer o que está determinado legalmente, ou devidamente permitido; Deve ter toda uma previsão legal para que se possa efetuar qualquer ação.

A Contabilidade Pública coleta , registra, controla e analisa os atos e fatos da Fazenda Pública, refletindo o patrimônio público e suas variações. Art. 83 da lei nº 4.320/64.

Conforme Silva, (1996, p. 34),

a contabilidade pública registra a previsão da receita e a fixação da despesa, estabelecidas no orçamento público aprovado para o exercício, escritura a execução orçamentária da receita e da despesa, faz a comparação entre a previsão e a realização das receitas e despesas, controla as operações de crédito, a dívida ativa, os valores, os créditos e obrigações, revela as variações patrimoniais e mostra o valor do patrimônio.

Nada mais é do que uma Lei de Finanças Públicas, que dita as regras, de como deverão ser administrados os gastos com os recursos públicos. Ela não serve somente para um acompanhamento da situação da entidade, mas principalmente para a tomada de decisões.

Patrimônio de uma entidade pública é todo um conjunto de bens, direitos e obrigações e a contabilidade pública, além de registrar todos os fatos, tudo que diz respeito a bens do uso comum para a sociedade, tais como ruas, estradas, parques, praças, entre outros. (ANDRADE 2002, p. 27).

### **2.2.3 Objetivo da Contabilidade Pública**

A contabilidade pública trabalha para fornecer a sociedade informações e para a administração os dados necessários para tomadas de decisões. Conforme Slomski (2003, p. 28), “o objetivo principal da contabilidade é fornecer informação

econômica relevante para que cada usuário possa tomar suas decisões e realizar seus julgamentos com segurança.”

Desta forma oferecendo uma gestão pública com uma contabilidade transparente e de fácil acesso para a população, que terá um conhecimento amplo do trabalho que esta se desenvolvendo pelos governantes.

Lima e castro (2000, p. 16) citam as regras para o funcionamento da contabilidade pública:

1. Registrar a previsão das receitas e a fixação das despesas constantes dos orçamentos públicos anuais;
2. Escriturar a execução orçamentária e financeira das receitas e despesas;
3. Efetuar o acompanhamento da execução orçamentária e financeira confrontando a previsão de receitas e a fixação de despesas com suas efetivas realizações;
4. Controlar as operações de crédito, a dívida ativa e as obrigações do ente público;
5. Apresentar as variações patrimoniais, ressaltando o valor do patrimônio; e
6. Fornecer dados sobre os entes públicos a contabilidade nacional (estatísticas econômicas do país).

De acordo com o Art. 83 da lei nº 4.320/64, “a Contabilidade evidenciará perante a Fazenda Pública a situação de todos os que, de algum modo, arrecadem receitas, efetuem despesas, administrem ou guardem bens a ela pertencentes ou confiados”.

A contabilidade Pública demonstra sua grandiosidade através do poder que ela possui de demonstrar toda movimentação de uma entidade, sendo uma ferramenta de fundamental importância para tomada de decisões e controle.

#### **2.2.4. Campo de Aplicação da Contabilidade Pública**

A contabilidade pública se aplica a pessoas jurídicas de direito público atuantes nos campos como: União, Estados e Municípios. Entidades públicas quem tiverem quaisquer tipos de registro nas operações orçamentárias devem seguir as normas e técnicas estabelecidas pelas normas brasileiras de contabilidade aplicadas ao setor público.

De acordo com Slomski (2003, p. 28), “o campo de atuação da contabilidade pública se refere as pessoas jurídicas de direito público interno, União, Distrito Federal, Municípios, seus fundos, suas autarquias e suas fundações.”

O objetivo da contabilidade pública é o patrimônio da entidade pública, gerando informações, princípios e normas direcionadas a gestão patrimonial da entidade pública, por meio destas informações sobre os resultados, é obtido dados essenciais para a tomada de decisões e prestações de contas.

### **2.2.5 Atribuições do Contador Público**

O Contador Público tem como atividade principal a classificação das contas contábeis, a coleta das informações e os registros dos fatos ocorridos. Andrade (2002, p. 29), confirma que os tipos existentes são:

- Classificação: a industrialização dos fatos se agrupa e se organiza em contas, representações sintéticas que se identificam pela natureza em sua ordem de liquidez no lado do ativo e pela ordem de exibilidade do lado passivo;
- Registro: apontar o fato ocorrido e tomá-lo, tempestivamente ou em data futura, uma prova em favor da entidade e de outros usuários;
- Informação: é a interpretação das demonstrações e dos registros com base na classificação dos fatos;
- Controle: é a aplicação de acompanhamento e fiscalização dos atos, fatos e das demonstrações oriundas destes, buscando a integridade da entidade;
- Análise: é o exame de cada parte e de todo contábil, mediante a aplicação de procedimentos próprios ou externos, buscando o conhecimento da natureza dos fatos.

Baseando-se nestas análises o contador tem a possibilidade de fornecer informações imprescindíveis para uma tomada de decisão, sendo assim uma ferramenta necessária e indispensável nos dias de hoje.

## **2.3 Lei nº. 4320/1964**

A Lei 4320/1964 foi criada para padronizar todas as esferas de poderes da União, Estados, Municípios e Distrito Federal, sendo que as mesmas tenham normas gerais, para elaborar e controlar orçamentos e balanços.

Conforme Brasil (1964) em seu art. 1º, “esta lei estatui normas gerais de direito financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal.”

Conforme Machado Jr e Reis (1999, p. 13),

a lei abrange a União, os Estados, os Municípios e o Distrito Federal, possibilitando, assim, a existência de normas homogêneas para todo o país e facilitando o levantamento de dados estatísticos financeiros e de realização dos programas de trabalho, bem como a consolidação dos orçamentos e balanços do setor público.

Sendo assim a padronização e o estabelecimento de normas servem para que se tenha o mesmo foco, tendo dados idênticos para que se tenha uma análise padrão em todas as esferas do poder.

### **2.3.1 Orçamento Público**

O orçamento público funciona como nas empresas privadas, o mesmo tem a função de planejar e organizar os gastos para que se tenha um controle dos recursos públicos.

De acordo com Brasil (1964) em seu art. 2º, “a lei do orçamento conterá a discriminação da receita e despesa de forma a evidenciar a política econômica financeira e o programa de trabalho do governo.”

Segundo Andrade (2002, p. 54),

orçamento público ou orçamento programa é a materialização do planejamento do estado, quer na manutenção de suas atividades, quer na execução de seus projetos. Configurar o instrumento do poder público para expressar seus programas de atuação, discriminando a origem e o montante dos recursos a serem obtidos, bem como a natureza e o montante dos dispêndios a serem efetuados.

Complementa Andrade (2002, p.25), o orçamento é sua mais exata expressão, o quadro orgânico da economia pública. É o espelho da vida do estado e, pelas cifras, se conhecem o detalhe de seu processo de sua cultura e de sua civilização.

De acordo com Kohama (2003, p. 35),

é a previsão de gastos com a manutenção das atividades estatais ou serviço de interesse coletivo, como os investimentos estimados a execução de projetos e com as transferências destinadas a manutenção e/ou aprimoramentos dos órgãos da administração indireta, num determinado exercício financeiro, bem como, as prováveis fontes financiadoras da gestão estatal.

Orçamento é um controle, para que se possa prever e se preparar, tendo um controle de todas as movimentações exercidas pela entidade.

### 2.3.1.1 Receita Pública

Entende-se por receita pública todo e qualquer ingresso efetivado aos cofres públicos. Na administração pública, em todos os níveis de governo, existem dois tipos de receitas, são elas a receita orçamentária e a receita extra orçamentária.

Referente a Brasil (1964) em seu art. 9º:

Tributo e a receita derivada instituída pelas entidades de direito público, compreendendo os impostos, as taxas e contribuições nos termos da constituição e das leis vigentes em matéria financeira, destinado-se o seu produto ao custeio de atividades gerais ou específicas exercidas por essas entidades.

Conforme Barros (1991, p. 138), as receitas identificam a soma de dinheiro arrecadado pelo estado para atender a satisfação das necessidades públicas, por ele atendidas por meio dos serviços públicos.

Rosa Jr. (2002, p. 49), afirma que receita pública representa,

qualquer entrada de dinheiro nos cofres públicos, mas se reserva a denominação de receita pública ao ingresso que se faça de modo permanente no patrimônio estatal e que não seja sujeito à condição evolutiva ou correspondente baixa patrimonial. Assim, ingresso ou entrada é o gênero do qual a receita pública é espécie, embora do ponto de vista contábil as duas expressões sejam equivalentes.

Para Pires (2002, p. 128),

o Estado necessita de recursos para cumprir suas funções básicas e implementar os seus programas sociais. Esses recursos são arrecadados da sociedade por meio de tributos e de contribuições; por meio de cobranças relativas à exploração do patrimônio público, a serviços prestados e à dívida ativa; por meio da alienação de bens do patrimônio público e, até mesmo, do endividamento. Esse conjunto de recursos que ingressam nos cofres do tesouro é o que se denomina receita pública.

Portanto, conclui-se que as receitas públicas servem para honrar com os compromissos dos credores, e retribuir dando melhorias para a sociedade.

### 2.3.1.2 Despesa Pública

Todo gasto financeiro em dinheiro realizado na obtenção de bens e serviços para a comunidade, Estado ou mesmo para investimento econômico é considerado uma despesa pública.

Brasil (1964), “o empenho de despesa é o ato emanado de autoridade competente que cria para o Estado obrigação de pagamento pendente ou não de implemento de condição. [...] não poderá exceder o limite dos créditos concedidos”.

Assim para Baleeiro (2002, p. 73), “a aplicação de certa quantia, em dinheiro, por parte da autoridade ou agente público compete, dentro de uma autorização legislativa, para execução de fins a cargo do governo.”

Andrade (2002, p. 75), menciona que:

constitui-se toda a saída de recursos e todo pagamento efetuado, a qualquer título, pelos agentes pagadores para saldar gastos fixados na lei orçamentária ou em lei especial e destinados a execução dos serviços públicos entre eles custeio e investimentos, além dos aumentos patrimoniais, pagamentos de dívidas, evolução de importâncias recebidas a título de caução depósitos e consignação.

Complementa Pires (2002, p. 139) que “o conjunto de dispêndios do estado ou de outra pessoa de direito público para o funcionamento dos serviços públicos.”

Desta forma firma-se que a despesa pública é todo pagamento realizado para fins de atender o desenvolvimento da comunidade, conforme a constituição federal.

### **2.3.1.3 Exercício Financeiro**

Exercício financeiro é o período de tempo em que ocorrem as operações contábeis e financeiras das entidades públicas, é chamado de exercício financeiro, por ser necessário a delimitação das operações dentro de um determinado período, ele coincidirá com o ano civil.

Brasil (1964) em seu art. 37º:

as despesas de exercícios encerrados, para as quais o orçamento respectivo consignava crédito próprio, com saldo suficiente para atendê-las, que não se tenham processado na época própria, bem como os Restos a Pagar com prescrição interrompida e os compromissos reconhecidos após o encerramento do exercício correspondente poderão ser pagos à conta de dotação específica consignada no orçamento, discriminada por elementos, obedecida, sempre que possível, a ordem cronológica.

São pertencentes ao exercício financeiro, as receitas arrecadadas e as despesas legalmente empenhadas. Sendo assim, serão considerados restos a



pagar, despesas empenhadas, mas não pagas até o dia 31 de dezembro. Art. 36º, da Lei nº 4320/64.

Conforme Lima e Castro (2000, p. 19)

é o espaço de tempo compreendido entre o primeiro dia de janeiro e o dia 31 de dezembro de cada ano, no qual se promovem a execução orçamentária e os demais fatos relacionados com as variações qualitativas e quantitativas que afetam os elementos patrimoniais dos órgãos e entidades do setor público.

De modo em que ocorra um bom funcionamento do exercício financeiro, deve-se periodicamente fazer uma checagem das contas caixas, e dos bancos, por meio da conciliação bancária, e também uma boa programação.

#### **2.3.1.4 Contabilidade Conforme a Lei 4320/64**

A contabilidade conforme a Lei 4320/64, esclarece seus registros diante da Fazenda Pública, através das receitas, despesas, administrando ou registrando bens pertencentes ou confinados. Art. 83º, da Lei nº 4320/64.

Franco (1997, p.21), comenta a essência da contabilidade:

É a ciência que estuda os fenômenos ocorridos no patrimônio das entidades, mediante o registro, a classificação, a demonstração expositiva, a análise e a interpretação destes fatos, com fim de oferecer informações e orientação – necessárias à tomada de decisões sobre a composição do patrimônio, suas variações e o resultado econômico decorrente da gestão da riqueza patrimonial.

Conforme Brasil (1964) em seu art. 85º:

Os serviços de contabilidade serão organizados de forma a permitirem o acompanhamento da execução orçamentária, o conhecimento da composição patrimonial, a determinação dos custos dos serviços industriais, o levantamento dos balanços gerais, a análise e a interpretação dos resultados econômicos e financeiros.

A Contabilidade aplicará a escrituração das operações financeiras e patrimoniais, através do método de Luca Paccioli, o método das partidas dobradas. Art. 86º, da Lei nº 4320/64.

### 2.3.1.5 Contabilidade Orçamentária e Financeira

A contabilidade orçamentária deverá evidenciar em seus registros a receita emitida e a realizada, a despesa fixada e a empenhada, e as dotações disponíveis.

De acordo com Brasil (1964) em seu art. 90º, “a contabilidade deverá evidenciar, em seus registros, o montante dos créditos orçamentários vigentes, a despesa empenhada e a despesa realizada, à conta dos mesmos créditos, e as dotações disponíveis.”

Complementa Andrade (2002, p. 106), que

o sistema orçamentário inicia-se justamente com o registro das receitas estimadas e despesas fixadas na lei do orçamento. A partir daí, a execução orçamentária passa a vigorar com a realização do planejamento público expresso na referida lei em conjunto com a lei de diretrizes orçamentárias, plano plurianual e anexo de metas e riscos fiscais definidos na lei nº 101/00 de 4 de maio de 2000.

O registro da receita estimada e da despesa fixada será feito no órgão central do subsistema de contabilidade, conforme a especificação da lei orçamentária obedecendo-se o mesmo critério de especificação para os registros dos critérios adicionais abertos.

Nos órgãos setoriais o registro da despesa fixada será efetuado de acordo com as especificações do “quadro de detalhamento de despesa”. A despesa empenhada e a receita realizada serão registradas sintéticas e analiticamente, no órgão central do subsistema de contabilidade e nos órgãos setoriais.

De acordo com Andrade (2002, p. 106),

para a receita, o lançamento, a arrecadação; e para as despesas, o empenho e a liquidação, em conformidade com a legislação fiscal e tributária, além de observar as normas, súmulas e instruções normativas dos órgãos fiscalizadores dos entes públicos, a fim de que a execução seja legalmente aceita, em sofrer questionamentos ou outro pedido de esclarecimento.

A contabilidade financeira deverá registrar as entradas e saídas de numerários, provenientes de operações orçamentárias ou extra-orçamentárias e evidenciar as disponibilidades. O registro das saídas de numerários deverão tomar por base as respectivas ordens de pagamento, emitidas pela autoridade competente.

Conforme Andrade (2002, p.129), “o sistema financeiro registra e demonstra a movimentação dos recursos financeiros, ou seja, evidencia as mudanças, as evoluções e as reduções das disponibilidades financeiras das entidades públicas da administração pública direta e indireta.”

De acordo com Brasil (1964) em seu art. 93º, “todas as operações de que resultem débitos e créditos de natureza financeira, não compreendidas na execução orçamentária, serão também objeto de registro, individuação e controle contábil”.

Tal como na contabilidade orçamentária, na contabilidade financeira a despesa empenhada e a receita realizada serão registradas sintética e analiticamente, no órgão central do subsistema de contabilidade e nos órgãos setoriais.

### **2.3.1.6 Contabilidade Patrimonial**

A contabilidade patrimonial registra os bens, direitos e obrigações do estado, o órgão geral do subsistema de contabilidade manterá registros analíticos, dos direitos e obrigações e sintético dos bens móveis e imóveis do estado.

De acordo com Andrade (2002, p. 138):

o sistema patrimonial registra e demonstra a variação dos componentes patrimoniais dos bens, direitos e obrigações das entidades da administração pública direta e indireta. [...] há ainda o sistema de compensação responsável em controlar e registrar os direitos e obrigações em potencial.

O levantamento geral dos bens móveis e imóveis terá por base o inventário de cada unidade administrativa e os levantamentos da escrituração sintética na contabilidade do órgão central do subsistema. Art. 96º, da Lei nº 4320/64.

Conforme Brasil (1964) em seu art. 93º, “haverá registros analíticos de todos os bens de caráter permanente, com indicação dos elementos necessários para a perfeita caracterização de cada um deles e dos agentes responsáveis pela sua guarda e administração.”

Explica Andrade (2002, p. 138) que:

para chegar a esses relatórios sintéticos, a contabilidade baseia-se no inventário geral da entidade. Tal inventário deve ser perseguido insistentemente pelas entidades e estas devem criar condições propícias para que seus controles e registros sejam fidedignos com a realidade. O inventário é o documento que origina o balanço patrimonial. Ambos têm a

mesma estrutura, porém o primeiro apresenta-se de forma analítica e o segundo de forma sintética.

As alterações da situação líquida patrimonial, que abrange os resultados da execução orçamentária, bem como, as variações independentes dessa execução e as superveniências e insubsistências ativas e passivas, serão registradas pela contabilidade patrimonial e demonstradas por ocasião do encerramento do balanço. Art. 100º, da Lei nº 4320/64.

### **2.3.1.7 Balanços Públicos**

Sendo um dos principais demonstrativos da contabilidade pública, o balanço público tem fundamental importância, na apresentação da real situação da entidade.

Explica Kohama (2000, p. 15), “os balanços públicos possuem uma característica muito própria de apresentação, até porque sua elaboração está baseada na escrituração dos atos e fatos das entidades públicas e obedecem às condições, metodologia e regras consubstanciadas na contabilidade pública.”

O balanço é a peça contábil que apresenta a real situação do patrimônio de uma entidade em um determinado momento.

Conforme Kohama (1991, p. 245), “Balanço é a apuração da situação de determinado patrimônio, em determinado instante, representada sinteticamente, num quadro de duas seções: Ativo e Passivo. É também entendido como a igualdade de duas somas, de uma conta ou de um quadro.”

Estes resultados conforme Brasil (1964) em seu art. 101º, serão demonstrados no balanço orçamentário, no balanço financeiro, no balanço patrimonial e na demonstração das Variações Patrimoniais, segundo os Anexos números 12, 13, 14 e 15.

### 2.3.1.7.1 Balanço Orçamentário

O balanço orçamentário nada mais é do que uma forma de demonstrar os saldos das despesas e receitas orçamentárias, tendo dentro da sua estrutura a possibilidade de comparar as despesas e receitas previstas com as realizadas.

Conforme Kohama (200, p. 16) no balanço orçamentário:

podemos conceituar balanço orçamentário como um quadro de contabilidade com duas seções, em que se distribuem não só as “receitas previstas” no orçamento, como também as “realizadas” e, identicamente, as “despesas fixadas” e as “realizadas”, igualando-se as somas opostas com os resultados, o previsto e o realizado, e o déficit ou superávit.

De acordo com Brasil (1964) em seu art. 102º, “o Balanço Orçamentário demonstrará as receitas e despesas previstas em confronto com as realizadas”.

Analisando a figura nº 03 do item 2.5.3.3 Balanço Orçamentário (modelo atual), o balanço orçamentário está dividido em: receita do lado esquerdo, dividida em previsão, execução e uma coluna denominada diferenças que nada mais é do que a subtração da receita executada sobre a prevista, e ao lado direito esta a despesa dividida em fixação, execução e diferenças.

Logo abaixo das colunas da receita e da despesa é efetuado o somatório, cuja disponibilização aparece em uma linha denominada “soma”. A seguir apura-se o resultado orçamentário que poderá ser deficitário, demonstrado do lado esquerdo do demonstrativo, ou superavitário, demonstrado do lado direito. O resultado orçamentário é obtido apurando-se a diferença entre receita e despesa executadas. Deste modo, observa-se que havendo despesa executada maior que a receita, haverá um *déficit* orçamentário, por outro lado, se a receita executada for maior que a despesa, haverá *superávit*.

De acordo com Andrade (2002, p. 253):

o ente público somente poderá possuir empenho emitido até o valor definido na lei do orçamento, ou seja, das despesas fixadas legalmente autorizadas até aquele determinado limite orçamentário, mediante existência de saldo financeiro para seu cumprimento. Por esse motivo, verifica-se que o equilíbrio entre as receitas e as despesas orçamentárias deverá ocorrer, pelo menos a princípio, na elaboração do orçamento, e quando da execução orçamentária, seu equilíbrio será buscado por meio dos diversos artifícios legais presentes na legislação pública.

Sendo assim o balanço orçamentário possui dados que ajudam a controlar os limites orçados dentro do equilíbrio das receitas e despesas para que se possa obter um controle das despesas autorizadas.

#### **2.3.1.7.2 Balanço Financeiro**

Na contabilidade pública o balanço financeiro é a uma ferramenta que demonstra a movimentação e as disponibilidades da entidade no início do exercício financeiro onde se tem o quanto há de disponibilidade e durante o mesmo, tudo que gerar uma entrada de numerários será considerado receita, seja de origem orçamentária ou não orçamentária. Em contrapartida toda saída de dinheiro será considerado despesa e poderá ser de origem orçamentária ou extra-orçamentária.

De acordo com Lima e Castro (200, p. 158):

o balanço financeiro demonstra as entradas e saídas de recursos financeiros, sob a forma de receitas e despesas orçamentárias, bem como os recebimentos e os pagamentos de natureza extra-orçamentária, conjugados com os saldos em espécie provenientes do exercício anterior e os que se transferem para o exercício seguinte. Ou seja, apresentará todos os ingressos e dispêndios de recursos conjugados com os saldos de caixa inicial e final do exercício.

Conforme Brasil (1964) em seu art. 103º:

o Balanço Financeiro demonstrará a receita e a despesa orçamentárias bem como os recebimentos e os pagamentos de natureza extra-orçamentária, conjugados com os saldos em espécie provenientes do exercício anterior, e os que se transferem para o exercício seguinte.

Analisando a figura nº 05 deste trabalho, demonstrada no item 2.5.3.5 Balanço Financeiro (modelo atual), o balanço financeiro é dividido em duas partes, sendo elas uma de receita e outra de despesa, computando o saldo do exercício anterior, na parte da receita e saldo para o exercício seguinte na coluna da despesa.

Sendo assim, para se obter o resultado financeiro deve-se subtrair as despesas orçamentárias e extra-orçamentárias das receitas orçamentárias e extra-orçamentárias.

Conclui Kohama (200, p. 21):

o balanço financeiro, em relação à movimentação financeira ocorrida no exercício, apresentará como resultado um superávit do ponto de vista financeiro, se a somatória total das entradas (receitas) for maior que a somatória total das saídas (despesas), e um déficit também do ponto de vista financeiro, se a somatória total das entradas (receitas) for menor do

que a somatória total das saídas (despesas), o que, em última instância, demonstrará se houve acréscimo ou diminuição dos recursos financeiros.

De acordo com Lima e Castro (2000, p. 159), no balanço financeiro, é importante observar a necessidade de alocar recursos nas disponibilidades para o exercício seguinte, com o objetivo de efetuar os pagamentos das despesas não pagas no exercício corrente.

#### **2.3.1.7.3 Balanço Patrimonial**

O balanço patrimonial é o demonstrativo do Ativo, composto pelos bens e direitos da entidade, e o Passivo, constituído das obrigações ou compromissos assumidos com terceiros.

De acordo com Lima e Castro (2000, p. 160), o balanço patrimonial é o demonstrativo que evidencia a posição das contas que constituem o Ativo e o Passivo, apresentando a situação estática dos bens, direitos e obrigações e indicando o valor do Patrimônio Líquido em determinado momento.

O Ativo correspondente as contas de bens e direitos se classificam nos seguintes grupos:

- a) Ativo Circulante
- b) Ativo Realizável a Longo Prazo
- c) Ativo Permanente
- d) Ativo Compensado

Segue explicação de Lima e Castro (2000) de cada uma das contas.

- O Ativo Circulante compreende as disponibilidades de numerário, bem como outros bens e direitos pendentes ou em circulação, realizáveis até o término do exercício seguinte.
- O Ativo Realizável a Longo Prazo são os direitos realizáveis após o término do exercício seguinte.
- O Ativo Permanente representa os investimentos de caráter permanente, as imobilizações e os ativos diferidos (que são os gastos que contribuirão para a formação do resultado do exercício).
- O Ativo Compensado compreende as contas cuja função principal é o controle, relacionadas a situações não compreendidas no patrimônio, mas que, direta ou indiretamente, possam vir a afetá-lo, inclusive as que dizem respeito aos atos e fatos ligados à execução orçamentária e financeira.

Já o Passivo corresponde aos compromissos com terceiros ou obrigações e possui os seguintes grupos de contas, conforme Lima e Castro (2000):

- a) Passivo Circulante
- b) Passivo Exigível a Longo Prazo
- c) Resultado de Exercícios Futuros
- d) Patrimônio Líquido
- e) Passivo Compensado

A baixo podemos verificar uma explicação mais detalhada do autor Lima e Castro (2000) de cada uma das contas.

- O Passivo Circulante compreende as obrigações pendentes ou em circulação, devidas até o término do exercício seguinte.
- O Passivo Exigível a Longo Prazo compreende as obrigações exigíveis após o término do exercício seguinte.
- O Resultado de Exercícios Futuros compreende as contas representativas de receitas de exercícios futuros, deduzidas dos custos e despesas correspondentes ou contrapostos a tais receitas.
- O Patrimônio Líquido representa o capital, as reservas e os resultados acumulados (déficit ou superávit).
- O Passivo Compensado compreende as contas cuja principal função é o controle, relacionadas a situação não compreendidas no patrimônio, mas que, direta ou indiretamente, possam vir a afetá-lo, inclusive as que dizem respeito aos atos e fatos ligados à execução orçamentária e financeira.

Um exemplo de balanço patrimonial, pode-se verificar na figura nº 01 no item 2.5.3.1 Balanço Patrimonial (modelo atual).

Tanto no Ativo como no Passivo, os dados são utilizados para avaliarem o saldo que será utilizado no orçamento do próximo exercício.

Sobre o ponto de vista Passivo e Ativo financeiro e o não financeiro ou permanente afirma-se que conforme Lima e Castro (2000, p.161), “Ativo Financeiros são créditos e valores realizáveis independentemente de autorização orçamentária, bem como os valores numerários”.

Complementa ainda que nos “Ativos Permanentes ou Não Financeiros tem-se os bens, os créditos e os valores cuja a mobilização ou alienação dependam de autorização legislativa”.

Referente aos Passivos Financeiros Lima e Castro (2000) afirmam que: são dividas de curto prazo e onde o pagamento não depende da autorização orçamentária, ou por haver movimentado o orçamento no passado, ou ainda, por não depender do orçamento.

Já no Passivo Permanente ou Não Financeiro, as dívidas dependem da autorização legislativa para amortização ou resgate.



#### 2.3.1.7.4 Demonstrações das Variações Patrimoniais

As demonstrações das variações patrimoniais esclarecem as mudanças ocorridas no patrimônio; as mesmas podem ter um resultado líquido das variações positivas ou negativas, sendo assim resultantes ou independentes da execução do orçamento. Resultantes são aqueles que dependem do orçamento aprovado enquanto os independentes são os que como o nome mesmo já diz independem, ou não dependem do orçamento aprovado.

Conforme Kohama (2000, p. 24),

a demonstração das variações patrimoniais evidencia as alterações verificadas no patrimônio, resultantes ou independentes da execução orçamentária, e indica o resultado patrimonial do exercício. Nela são demonstrados os registros do sistema patrimonial, evidenciando a movimentação ocorrida no patrimônio, resultante de alterações nos valores de qualquer dos elementos do patrimônio público, por alienação, aquisição, dívida contraída, dívida liquidada, depreciação ou valorização, amortização, superveniência, insubsistência, efeitos da execução orçamentária e resultado do exercício financeiro.

Estas variações patrimoniais podem ser divididas em ativas e passivas, onde as ativas são o somatório das receitas orçamentárias mais as extra-orçamentárias, e o passivo que são o somatório das despesas orçamentárias mais as extra-orçamentárias. A diferença entre o total das variações tanto do passivo quanto do ativo, levará a um *déficit* ou um *superávit*, que será apresentado no resultado do período do balanço patrimonial no grupo patrimônio líquido.

De acordo com Brasil (1964) em seu art. 104º, “a Demonstração das Variações Patrimoniais evidenciará as alterações verificadas no patrimônio, resultantes ou independentes da execução orçamentária, e indicará o resultado patrimonial do exercício”.

Um exemplo de demonstrações das variações patrimoniais está a seguir na figura nº 08 no item 2.5.3.7 Demonstração das Variações Patrimoniais (atual), em comparativo das mudanças nas demonstrações contábeis.

Variações Ativas são o aumento do patrimônio público por meio das alterações nos resultados, que ocorrem quando, tanto no passivo, quando a diminuição de valores das obrigações, quanto no ativo por qualquer aumento no ativo permanente.

Complementa Kohama (2000, p. 26), que essas variações podem decorrer da execução orçamentária ou ser independentes dela, por isso, as variações ativas são classificadas em três grandes grupos: Resultantes da Execução Orçamentária, Mutações Patrimoniais, e independentes da Execução Orçamentária.

Portanto, as Variações Passivas ocorrem pelo fato de diminuir o patrimônio público, existindo a contrapartida de que, quando existir uma diminuição dos bens e direitos no ativo, ou um aumento nas obrigações do passivo permanente, que contribuirão para a diminuição do patrimônio público.

Conforme Kohama (2000, p. 26),

essas variações também podem decorrer da execução orçamentária ou ser independentes dela, daí classifica-se em três grandes grupos: Resultantes da Execução Orçamentária, Mutações Patrimoniais, e Independentes da Execução Orçamentária.

Lima e Castro (2000, p. 165), explicam as variações ao ressaltarem que

as variações Ativas Orçamentárias são as receitas correntes e as receitas de capital, bem como as interferências ativas e as mutações ativas. As variações Ativas Extra-orçamentárias são as receitas extra-orçamentárias, as interferências ativas e os acréscimos patrimoniais. [...] As Variações Passivas Orçamentárias identificam as despesas correntes e de capital, bem como as interferências passivas e as mutações passivas. Já as Variações Passivas Extra-orçamentárias são representadas pelas despesas extra-orçamentárias, as interferências passivas e os decréscimos patrimoniais.

Sendo assim a Demonstração das Variações Patrimoniais, caracteriza-se como uma peça fundamental para evidenciar as alterações verificadas no patrimônio público. Essas informações auxiliam nas tomadas de decisões e prevenções para exercícios futuros.

## **2.4 As Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público**

No ano de 2008 foram aprovadas as Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público, por meio das Resoluções 1128/08 e 1129/08, editadas pelo Conselho Federal de Contabilidade. O objetivo das Normas é estabelecer regras a Contabilidade, a fim de padronizar, e obter um entendimento uniforme de todos os procedimentos.

Conforme o CFC nº 751/93, “as normas brasileiras de contabilidade estabelecem regras de conduta profissional e procedimentos técnicos a serem

observados quando da realização dos trabalhos previstos na resolução CFC nº 560, de 28 de outubro de 1983, em concordância com os princípios fundamentais de contabilidade.”

As normas aplicadas ao setor público são apresentadas de forma resumida no Quadro 1:

<b>NBC T 16.1 CONCEITUAÇÃO, OBJETO E CAMPO DE APLICAÇÃO</b>	A contabilidade pública, é a ferramenta na gestão patrimonial, que fornece dados para uma melhor compreensão dos fatos ocorridos. Todas as entidades públicas que registram operações orçamentárias, incluindo as entidades sem fins lucrativos, seguem as normas e técnicas estabelecidas pela NBC.
<b>NBC T 16.2 PATRIMÔNIO E SISTEMAS CONTÁBEIS</b>	Patrimônio público é tudo aquilo que é adquirido com os recursos públicos, está classificado como Ativo (bens e direitos), Passivo (obrigações) e Patrimônio Líquido (diferença entre ativo e passivo). O sistema contábil Público é composto por planejamento, execução, controle e avaliação. Tendo como principais fontes de tomadas de decisões, as informações financeiras, orçamentárias, patrimoniais, de custos e compensação, essas informações ajudam muito na tomada de decisão.
<b>NBC T 16.3 PLANEJAMENTO E SEUS INSTRUMENTOS SOB ENFOQUE CONTABIL</b>	No planejamento define como um conjunto de documentos que colocaram em prática o que foi estipulado. Na administração pública existem três tipos de planos: o PPA (plano plurianual) a estratégia de definições de metas por quatro anos, o LDO (lei de diretrizes orçamentárias) orientação para orçamentos anuais, e o LOA (lei orçamentária anual) traçar metas para um ano tanto na área financeira quanto na física.
<b>NBC T 16.4 TRANSAÇÕES NO SETOR PÚBLICO</b>	Transações Públicas são mudanças que alteram o patrimônio público, são elas: Econômico-financeira; que através do orçamento público alteram o patrimônio, realizadas ou não. Administrativa; originada com o objetivo de

	seguir o cronograma dos gestores públicos, suas atividades podem alterar o patrimônio público. As alterações ocorridas no patrimônio público e resultados econômicos são devido a transações, tais mudanças são qualificadas como qualitativas e quantitativas.
<b>NBC T 16.5 REGISTRO CONTÁBIL</b>	Os registros contábeis do setor público devem manter uma sistemática integrada aos poderes, Legislativo, Executivo e Judiciário, bem como o Ministério Público. Estes poderes devem utilizar o sistema das partidas dobradas, demonstrando todo o fluxo dos lançamentos em anexo ao plano de contas. Toda sua escrituração deve ser feita em moeda nacional, caso ocorra uma transação, a mesma deve ser convertida para o real, com a taxa de câmbio da data de transição. Estes registros devem ser efetuados de forma analítica com base nos princípios contábeis.
<b>NBC T 16.6 DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS</b>	As demonstrações contábeis que devem ser realizadas no setor público são: Balanço Patrimonial, Financeiro, Orçamentário, Demonstrações do Fluxo de Caixa, Demonstrações das Variações Patrimoniais e Demonstrações do Resultado Econômico. Ao término de cada exercício financeiro, deve-se publicar estas demonstrações com a identificação da entidade pública, para que fique a disposição da sociedade, devidamente assinada por um contador e autoridade responsável.
<b>NBC T 16.7 CONSOLIDAÇÃO DAS DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS</b>	As consolidações não geram nenhum tipo de lançamento escritural, são feitas através de eliminações e ajustes, onde estes dados devem ser levantados na mesma data, ao final todas devem apresentar notas explicativas.
<b>NBC T 16.8 CONTROLE INTERNO</b>	Toda entidade pública possui um controle interno, possibilitando assim, ter um controle maior. O controle serve para evitar e detectar fraudes e corrupção, também serve para

	detectar erros, e melhorar o sistema de informação contábil.
<b>NBC T 16.9 DEPRECIAÇÃO, AMORTIZAÇÃO E EXAUSTÃO</b>	Entende-se que: Depreciação é a desvalorização de um bem pelo desgaste ou perda de utilidade por uso ou ação da natureza. Amortização é a redução do valor de aquisição por contrato de bens de direito, tanto tangíveis como intangíveis, tem a duração limitada. Exaustão: é a redução do valor de investimentos necessários para a exploração de recursos naturais esgotáveis, utilizados no processo de exploração.
<b>NBC T 16.10 AVALIAÇÃO E MENSURAÇÃO DOS ATIVOS E PASSIVOS EM ENTIDADES DO SETOR PÚBLICO</b>	No imobilizado baseia-se, no valor da produção ou construção, incluindo os gastos adicionais, no caso de bens não duráveis aplica-se a depreciação, amortização ou exaustão. Já os estoques são mensurados com base no valor de aquisição, na saída é baseado pelo método custo médio ponderado. Os bens de uso comum serão incluídos no ativo permanente. No ano de 2008 estas normas foram avaliadas para implantação no setor público das normas internacionais de contabilidade aplicadas ao setor público.
<b>NBC T 16.11 SISTEMA DE INFORMAÇÃO DE CUSTOS DO SETOR PÚBLICO</b>	Vários dispositivos legais determinam a apuração de custos no setor público como requisito de transparência e prestação de contas, seja para controle interno, externo ou controle social. Além dos aspectos legais, esta Norma também destaca o valor da informação de custos para fins gerenciais. Sua relevância para o interesse público pode ser entendida pelo seu impacto sobre a gestão pública, seja do ponto de vista legal ou de sua utilidade.

### **Quadro 1: Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público**

Fonte: Adaptado do CFC (2011)

## **2.5 Novos Procedimentos na Contabilidade Pública**

A contabilidade dentro do âmbito público busca cada vez mais, a transparência das informações por ela publicada. Estes novos procedimentos visam a padronização das informações que são estabelecidas pelas Normas Internacionais de Contabilidade Aplicada ao Setor Público.

Com o intuito de adequar e padronizar as normas internacionais a Secretaria do Tesouro Nacional (2011) o decreto nº 6.976 de 7 de outubro de 2009, destacou cinco pontos importantes, como mostra detalhadamente abaixo:

- Estabelecer normas e procedimentos contábeis para a federação, por meio de elaboração, discussão, aprovação e publicação do Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público – MCASP;
- Manter e aprimorar o Plano de Contas Aplicado ao Setor Público;
- Padronizar as prestações de contas e os relatórios e demonstrativos de gestão fiscal, por meio da elaboração, discussão, aprovação e publicação do Manual de Demonstrativos Fiscais – MDF;
- Disseminar, por meio de planos de treinamentos e apoio técnico, os padrões estabelecidos no MCASP e no MDF para União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios;
- Elaborar as demonstrações contábeis consolidadas da União e demais relatórios destinados a compor a prestação de contas anual do Presidente da República.

O balanço patrimonial terá uma mudança significativa, ele não só irá registrar os bens como também reavaliará os ativos imobilizados, desde veículos até ruas, praças, todos mantendo o devido registro.

Esses procedimentos visam resgatar o estudo do patrimônio da entidade como também da contabilidade pública geral.

### **2.5.1 Prazo para Adoção dos Novos Procedimentos**

As mudanças na contabilidade pública terão um impacto positivo, envolvendo novos conceitos, uma nova atitude do contador público, novas demonstrações contábeis e uma nova forma de contabilizar. Tudo isso para que possamos desfrutar de uma realidade mais detalhada e transparente.

Todas estas mudanças serão obrigatórias e serão implantadas gradativamente, já estão sendo colocadas em prática as regularizações patrimoniais onde serão reavaliados os valores dos bens móveis e imóveis. Na União estas

mudanças já estão acontecendo, nos Estados e Distrito Federal, obrigatoriamente a partir de 2012, e para o ano de 2013 nos Municípios. (STN, 2011).

As entidades públicas deverão adequar-se as novas mudanças até a data prevista, após deverão colocar em prática todas estas novas implantações.

### **2.5.2 Manual de Contabilidade Aplicado ao Setor Público**

Em decorrência das mudanças previstas para a Contabilidade Pública foi instituído o MCASP - Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público, pela STN – Secretaria do Tesouro Nacional, para padronizar procedimentos contábeis e relatórios, com o intuito de reduzir as divergências e duplicidades, dando mais transparência e controle no setor público.

Dentro do manual de contabilidade aplicada ao setor público, encontra-se:

1. Os Procedimentos Contábeis Orçamentários,
2. Os Procedimentos Contábeis Patrimoniais,
3. Os Procedimentos Contábeis Específicos,
4. O Plano de Contas Aplicado ao Setor Público,
5. As Demonstrações Contábeis Aplicadas ao Setor Público.

Estes procedimentos são padronizações, com intuito de modernizar a contabilidade pública e encaminhar o setor público para as normas internacionais de contabilidade aplicadas ao setor público.

Os procedimentos contábeis orçamentários têm o objetivo de dar continuidade as regras e procedimentos, a fim de padronizar a contabilidade pública, descrevendo rotinas e dando a orientação, com os procedimentos relacionados a receita e despesa orçamentária.

Conforme STN (2011),

a receita e a despesa orçamentárias assumem, na administração pública, fundamental importância, pois representam o montante que o estado se apropria da sociedade por intermédio da tributação e a sua contrapartida aos cidadãos por meio da geração de bens e serviços. [...] também é fundamental para o processo orçamentário, visto que a previsão da receita dimensiona a capacidade governamental em fixar a despesa, entendendo a receita orçamentária como o mecanismo de financiamento do Estado, sendo considerada também a decorrente de operações de crédito.

É de fundamental importância para seus usuários, os dados fornecidos da receita e da despesa dentro da contabilidade pública. Essas informações servem

para uma melhor transparência das contas públicas, além de permitir um melhor controle, tendo assim uma programação dentro do equilíbrio destas contas.

Os procedimentos contábeis patrimoniais buscam a padronização das contas contábeis, descrevendo rotinas para que tenham uma harmonia nas variações patrimoniais públicas tanto aumentativas como diminutivas. Suas classificações, destinações e registros servem para permitir a evidenciação e a consolidação das contas públicas nacionais, e melhorar a qualidade e consistência das informações. (STN, 2011).

A contabilidade pública possui procedimentos contábeis específicos, pois deve obedecer ao princípio constitucional da legalidade e principalmente nos aspectos orçamentários.

O plano de contas aplicado ao setor público (PCASP) tem a finalidade de passar informações assim como, uma das principais fontes de fornecimento de informações, ajudando nas tomadas de decisões. No passado, porém em vigor até os dias de hoje, por meio da lei 4320/1964, tornou-se possível a padronização dos procedimentos contábeis tendo assim um plano de contas aplicado ao setor público, tendo como princípios para estas informações:

Conforme STN (2011),

- ❖ Adoção de estrutura de plano de contas padronizada nas três esferas de governo, para fins de consolidação nacional e compatibilização com a elaboração de relatórios e demonstrativos previstos na legislação vigente e nas normas de contabilidade, e para, ainda, complementar peculiaridades inerentes às empresas estatais dependentes, sendo facultativo para as empresas estatais independentes;
- ❖ Flexibilidade para que os entes detalhem em níveis inferiores, a partir do nível de detalhamento definido como mínimo a ser observado, de modo adequado às suas peculiaridades;
- ❖ Divulgação da estrutura do plano de contas aplicado ao setor público, com prazo para implantação facultativa a partir de 2010 e obrigatória em 2012 para União, Estados e DF e em 2013 para os Municípios; e
- ❖ Elaboração manual do plano de contas aplicado ao setor público, descrevendo o elenco das contas e suas funções e demais procedimentos a serem observados.

O objetivo é diminuir os desvios de conceito e procedimentos, padronizando para ter mais transparência, tendo relatórios para a LRF<sup>1</sup> mais consistentes e transparentes.

---

<sup>1</sup> Lei de Responsabilidade Fiscal, é a lei que controla os gastos dos estados e municípios, conforme sua capacidade de arrecadação.



O manual de contabilidade aplicado ao setor público tem o intuito de definir, estruturar, e padronizar as contas contábeis, dando consistência as informações e aos procedimentos.

#### **2.5.2.1. Demonstrações Contábeis Aplicadas ao Setor Público**

Todas as informações de uma entidade pública, são registradas através das demonstrações contábeis, tornando assim, uma ferramenta muito importante para controle e tomada de decisões.

As demonstrações contábeis aplicadas ao setor público têm a fundamental importância por gerar as informações emitidas pela contabilidade aplicada ao setor público. (STN, 2011).

De acordo com Brasil (1964) em seu art. 101, “os resultados gerais do exercício serão demonstrados no Balanço Orçamentário, no Balanço Financeiro, no Balanço Patrimonial, na Demonstração das Variações Patrimoniais, além de outros quadros demonstrativos.”

Com a aprovação das NBCASP's as demonstrações contábeis estão divididas em:

- I. Balanço Patrimonial;
- II. Balanço Orçamentário;
- III. Balanço Financeiro;
- IV. Demonstração das Variações Patrimoniais;
- V. Demonstração dos Fluxos de Caixa;
- VI. Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido;
- VII. Demonstração do Resultado Econômico. (facultativa)

E demonstradas da seguinte forma STN (2011):

- Demonstrações contábeis consolidadas; devem compor a Prestação de Contas Anual de Governo, que recebe parecer prévio pelo tribunal de contas competente.
- Demonstrações contábeis não-consolidadas; devem compor a tomada ou prestação de contas anual dos administradores públicos.

Estas demonstrações contábeis contribuem para o controle social e a governança do setor público. Suas informações são muito úteis, para tomada de decisões e para que os órgãos de controle possam avaliar seu desempenho.

### **2.5.3 Comparativo das Mudanças nas Demonstrações Contábeis**

As demonstrações contábeis para o setor público, não sofrem mudanças tão radicais na forma de apresentação das situações financeiras, econômicas, e patrimonial, desde 1964.

Com o intuito de padronizar os procedimentos assim como as demonstrações dentro da contabilidade pública, por meio do CFC – Conselho Federal de Contabilidade, constituiu-se as NBC's aplicáveis ao setor público, dentro dos padrões internacionais de contabilidade aplicada a este setor.

Explana-se a seguir as principais mudanças ocorridas nestas demonstrações contábeis.

#### **2.5.3.1 Balanço Patrimonial (modelo atual)**

O Quadro nº 2, relata o Balanço Patrimonial no modelo atual, ou seja que ainda está em vigor. Tal documento divide-se em financeiro (não dependendo da execução orçamentária) e não-financeiro (depende da execução orçamentária) tanto no grupo do ativo quanto no do passivo, carregando consigo um forte enfoque orçamentário.

Balço Patrimonial			
ATIVO	R\$	PASSIVO	R\$
FINANCEIRO DISPONÍVEL Caixa Bancos Conta Movimento Investimentos com a Taxa de Administração CRÉDITOS EM CIRCULAÇÃO Créditos a Receber Devedores – Entidades e Agentes Adiantamentos Concedidos Depósitos Realizáveis a Curto Prazo Valores em Trânsito Realizáveis BENS E VALORES EM CIRCULAÇÃO Títulos e Valores INVESTIMENTOS DOS RPPS Investimentos em Segmento de Renda Fixa Investimentos em Segmento de Renda Variável Investimentos em Segmento de Imóvel Provisão para Perdas em Investimentos Empréstimos com Recursos Previdenciários a Receber		FINANCEIRO DEPÓSITOS Consignações Recursos da União Depósitos de Diversas Origens OBRIGAÇÕES EM CIRCULAÇÃO Obrigações a Pagar Credores – Entidades e Agentes Valores em Trânsito Exigíveis	
PERMANENTE (NÃO FINANCEIRO) BENS E VALORES EM CIRCULAÇÃO Estoques VALORES PENDENTES A CURTO PRAZO Custos e Despesas Pagos Antecipadamente DÍVIDA ATIVA Créditos Inscritos em Dívida Ativa Provisão para Perdas de Dívida Ativa REALIZÁVEIS A LONGO PRAZO Depósitos Realizáveis a Longo Prazo Créditos Realizáveis a Longo Prazo PERMANENTE Imobilizado Bens Móveis e Imóveis Depreciações, Amortizações e Exaustões		PERMANENTE (NÃO FINANCEIRO) DEPÓSITOS EXIGÍVEIS A LONGO PRAZO Recursos Vinculados OBRIGAÇÕES EXIGÍVEIS A LONGO PRAZO Obrigações Legais e Tributárias Obrigações a Pagar Provisões Matemáticas Previdenciárias Provisões para Benefícios Concedidos Provisões para Benefícios a Conceder Reservas a Amortizar	
ATIVO REAL		PASSIVO REAL	
		PATRIMÔNIO LÍQUIDO PATRIMÔNIO/CAPITAL RESERVAS LUCROS OU PREJUÍZOS ACUMULADOS	
COMPENSADO EXECUÇÃO ORÇAMENTÁRIA DA RECEITA FIXAÇÃO ORÇAMENTÁRIA DA DESPESA EXECUÇÃO DA PROGRAMAÇÃO FINANCEIRA DESPESAS E DÍVIDAS DOS ESTADOS E MUNICÍPIOS EXECUÇÃO DE RESTOS A PAGAR COMPENSAÇÕES ATIVAS DIVERSAS		COMPENSADO PREVISÃO ORÇAMENTÁRIA DA RECEITA EXECUÇÃO ORÇAMENTÁRIA DA DESPESA EXECUÇÃO DA PROGRAMAÇÃO FINANCEIRA DESPESAS E DÍVIDAS DOS ESTADOS E MUNICÍPIOS EXECUÇÃO DE RESTOS A PAGAR COMPENSAÇÕES PASSIVAS DIVERSAS	
TOTAL		TOTAL	

\_\_\_\_\_  
 ASSINATURA DO REPRESENTANTE DO REGIME

\_\_\_\_\_  
 ASSINATURA DO CONTADOR RESPONSÁVEL

## Quadro 2: Balço Patrimonial (modelo atual)

Fonte: Anexo nº 14 da Lei 4320/1964

### 2.5.3.2 Balanço Patrimonial (modelo novo)

O balanço patrimonial, relata um ponto de vista patrimonial a este balanço, onde o mesmo deverá esclarecer qualitativamente e quantitativamente a composição do patrimônio público, alterando significativamente a forma de classificação dos elementos patrimoniais, sua estrutura composta de: ativo circulante, passivo circulante, ativo não-circulante, passivo não-circulante, patrimônio líquido e contas de compensação, tendo grande aumento da capacidade informacional.

De acordo com Quintana, et al, (2011, p.165):

O Balanço Patrimonial, Estruturado em Ativo, Passivo e Patrimônio Líquido, evidencia qualitativamente e quantitativamente a situação patrimonial da entidade pública:

- Ativo compreende as disponibilidades, os direitos e os bens, tangíveis ou intangíveis adquiridos [...];
- Passivo compreende as obrigações assumidas pelas entidades do setor público [...];
- Patrimônio Líquido é o valor residual dos ativos da entidade depois de deduzidos todos os seus passivos;
- Contas de Compensação compreende os atos que possam vir a afetar o patrimônio.

Um grande benefício para a contabilidade pública foi alcançado com as novas evidências relacionadas as demonstrações patrimoniais, observando estas novas classificações dadas ao ativo e passivo, e a extinção do ativo e passivo permanente.

O balanço patrimonial será elaborado utilizando-se as classes 1 (ativo) e 2 (passivo e patrimônio líquido) do plano de contas aplicado ao setor público, além da classe 8 (controles credores) para o quadro referente às compensações. Como anexo ao balanço patrimonial, deverá ser elaborado o demonstrativo do *superávit/déficit* financeiro apurado no balanço patrimonial do exercício. MCASP (2009).

Devido a inserção dos dados nos anos anteriores, foi criado quadros específicos para atender os ativos e passivos financeiros e não financeiros, e também um quadro para as contas de compensação, a fim de dar um melhor detalhamento das informações, comparando-as com o exercício imediatamente anterior.

O Quadro 3 demonstra o novo modelo de Balanço Patrimonial:

<ENTE DA FEDERAÇÃO>							
BALANÇO PATRIMONIAL							
EXERCÍCIO:	PERÍODO: MES	DATA EMISSÃO:		PAGINA:			
ATIVO			PASSIVO				
ESPECIFICAÇÃO	Exercício Atual	Exercício Anterior	ESPECIFICAÇÃO	Exercício Atual	Exercício Anterior		
ATIVO CIRCULANTE Caixa e Equivalente de Caixa Créditos Realizáveis de Curto Prazo Demais Créditos e Valores de Curto Prazo Investimentos Temporários Estoques Variações Patrimoniais Diminutivas Pagas Antecipadamente  ATIVO NÃO-CIRCULANTE Ativo Realizável a Longo Prazo Investimento Imobilizado Intangível			PASSIVO CIRCULANTE Obrigações Trabalhistas e Previdenciárias a Pagar de Curto Prazo Empréstimos e Financiamentos de Curto Prazo Fornecedores e Contas a Pagar de Curto Prazo Obrigações Fiscais de Curto Prazo Demais Obrigações de Curto Prazo Provisões de Curto Prazo				
			PASSIVO NÃO-CIRCULANTE Obrigações Trabalhistas e Previdenciárias a Pagar de Longo Prazo Empréstimos e Financiamentos de Longo Prazo Fornecedores de Longo Prazo Obrigações Fiscais de Longo Prazo Demais Obrigações de Longo Prazo Provisões de Longo Prazo Resultado Diferido				
			TOTAL DO PASSIVO				
			PATRIMONIO LIQUIDO				
			ESPECIFICAÇÃO			Exercício Atual	Exercício Anterior
			Patrimônio Social/Capital Social Reservas de Capital Ajustes de Avaliação Patrimonial Reservas de Lucros Resultados Acumulados Ações/Cotas em Tesouraria				
			TOTAL DO PATRIMÔNIO LIQUIDO				
			TOTAL				

ATIVO FINANCEIRO			PASSIVO FINANCEIRO		
ATIVO PERMANENTE			PASSIVO PERMANENTE		
SALDO PATRIMONIAL					

Compensações

ESPECIFICAÇÃO	Exercício Atual	Exercício Anterior	ESPECIFICAÇÃO	Exercício Atual	Exercício Anterior
Saldo dos Atos Potenciais do Ativo			Saldo dos Atos Potenciais do Passivo		
<b>TOTAL</b>			<b>TOTAL</b>		

**Quadro 3: Balanço Patrimonial (modelo novo)**

Fonte: Anexo nº 14 da Lei 4320/1964

### 2.5.3.3 Balanço Orçamentário (modelo atual)

O balanço orçamentário atual, traz informações altamente concentradas, tornando em evidência as receitas e as despesas, por categoria econômica, confrontando o orçamento inicial e suas alterações com a execução.

Balanço Orçamentário							
RECEITAS				DESPESAS			
TÍTULOS	PREVISÃO	EXECUÇÃO	DIFERENÇA	TÍTULOS	FIXAÇÃO	EXECUÇÃO	DIFERENÇA
<b>Receitas Correntes</b> . Contribuições . Patrimonial . Serviços . Outras <b>Receitas de Capital</b> . Alienação de Bens . Amortização de Empréstimos . Outras <b>Operações Intra-Orçamentárias Correntes</b> . Contribuições Intra-Orçamentárias . Receita para Amortização do Déficit				<i>Créd. Orçam. Suplementares</i> <b>Despesas Correntes</b> . Pessoal e Encargos Sociais . Outras <b>Despesas de Capital</b> . Investimentos . Inversões Financeiras  <i>Créditos Especiais</i>  <b>Despesas Correntes</b> . Pessoal e Encargos Sociais . Outras <b>Despesas de Capital</b> . Investimentos . Inversões Financeiras <i>Créditos Extraordinários</i> <b>Despesas Correntes</b> . Pessoal e Encargos Sociais . Outras <b>Despesas de Capital</b> . Investimentos . Inversões Financeiras			
SOMA				SOMA			
DÉFICIT				SUPERÁVIT			
TOTAL				TOTAL			

ASSINATURA DO REPRESENTANTE DO REGIME

ASSINATURA DO CONTADOR RESPONSÁVEL

#### Quadro 4: Balanço Orçamentário (modelo atual)

Fonte: Anexo nº 12 da Lei 4320/1964

#### **2.5.3.4 Balanço Orçamentário (modelo novo)**

No novo balanço orçamentário, as receitas estão bem mais evidenciadas, por meio da coluna de previsão inicial das receitas, trazendo consigo, mais informações com relação às demonstrações anteriores, estas informações permitem visualizar as variações, sendo assim uma análise das receitas previstas e realizadas no transcorrer do exercício.

Conforme Quintana, et al, (2011, p.159):

O Balanço orçamentário evidencia as receitas e as despesas orçamentárias, detalhadas em níveis relevantes de análise, confrontando o orçamento inicial e as suas alterações com a execução, demonstrando o resultado orçamentário, sendo estruturado de forma a evidenciar a integração entre o planejamento e a execução orçamentária.

No novo modelo de Balanço Orçamentário, pode-se observar no lado da Receita Orçamentária, acréscimos de informações especificando melhor o tipo de receita arrecadada, como também as alterações orçamentárias em relação a previsão das mesmas, facilitando o controle do excesso de arrecadação.

No lado da Despesa Orçamentária, além do maior detalhamento das despesas, acrescentou-se também uma coluna para as alterações orçamentárias, denominada dotação atualizada. Também foram inseridos os estágios da despesa orçamentária – empenho, liquidação e pagamento, possibilitando verificar o grau de execução orçamentária em determinado período.

<div> <div>ENTE DA FEDERAÇÃO</div> <div>BALANÇO ORÇAMENTÁRIO</div> <div>DATA DE EMISSÃO:</div> </div>				
EXERCÍCIO:	PERÍODO: MÊS	PREVISÃO INICIAL	PREVISÃO ATUALIZADA (a)	PÁGINA: SALDO c = (a-b)
RECEITAS ORÇAMENTÁRIAS				
RECEITAS CORRENTES				
RECEITA TRIBUTÁRIA				
Impostos				
Taxas				
Contribuição de Melhoria				
RECEITA DE CONTRIBUIÇÕES				
Contribuições Sociais				
Contribuições Econômicas				
RECEITA PATRIMONIAL				
Receitas Imobiliárias				
Receitas de Valores Mobiliários				
Receita de Concessões e Permissões				
Outras Receitas Patrimoniais				
RECEITA AGROPECUÁRIA				
Receita da Produção Vegetal				
Receita da Produção Animal e Derivados				
Outras Receitas Agropecuárias				
RECEITA INDUSTRIAL				
Receita da Indústria de Transformação				
Receita da Indústria de Construção				
Outras Receitas Industriais				
RECEITA DE SERVIÇOS				
TRANSFERÊNCIAS CORRENTES				
Transferências Intergovernamentais				
Transferências de Instituições Privadas				
Transferências do Exterior				
Transferências de Pessoas				
Transferências de Convênios				
Transferências para o Combate à Fome				
OUTRAS RECEITAS CORRENTES				
Multas e Juros de Mora				
Indenizações e Restituições				
Receita da Dívida Ativa				
Receitas Correntes Diversas				
RECEITAS DE CAPITAL				
OPERAÇÕES DE CRÉDITO				
Operações de Crédito Internas				
Operações de Crédito Externas				
ALIENAÇÃO DE BENS				
Alienação de Bens Móveis				
Alienação de Bens Imóveis				
AMORTIZAÇÕES DE EMPRÉSTIMOS				
TRANSFERÊNCIAS DE CAPITAL				
Transferências Intergovernamentais				
Transferências de Instituições Privadas				
Transferências do Exterior				
Transferências de Pessoas				
Transferências de Outras Instit. Públicas				
Transferências de Convênios				
Transferências para o Combate à Fome				
OUTRAS RECEITAS CORRENTES				
Multas e Juros de Mora				
Indenizações e Restituições				
Receita da Dívida Ativa				
Receitas Correntes Diversas				
RECEITAS DE CAPITAL				
OPERAÇÕES DE CRÉDITO				
Operações de Crédito Internas				
Operações de Crédito Externas				
ALIENAÇÃO DE BENS				
Alienação de Bens Móveis				
Alienação de Bens Imóveis				
AMORTIZAÇÕES DE EMPRÉSTIMOS				
TRANSFERÊNCIAS DE CAPITAL				
Transferências Intergovernamentais				
Transferências de Instituições Privadas				
Transferências do Exterior				
Transferências de Pessoas				
Transferências de Outras Instit. Públicas				
Transferências de Convênios				
Transferências para o Combate à Fome				
OUTRAS RECEITAS DE CAPITAL				
Integralização do Capital Social				
Div. Ativa Prov. da Amortiz. Emp. e Financ.				
Restituições				
Receitas de Capital Diversas				
SUBTOTAL DAS RECEITAS (I)				
REFINANCIAMENTO (II)				
Operações de Crédito Internas				
Mobiliária				
Contratual				
Operações de Crédito Externas				
Mobiliária				
Contratual				
SUBTOTAL COM REFINANCIAMENTO (III) = (I + II)				
DEFICIT (IV)				-
TOTAL (V) = (III + IV)				-
SALDOS DE EXERCÍCIOS ANTERIORES (UTILIZADOS PARA CREDITOS ADICIONAIS)				-
Superávit Financeiro				
Reabertura de créditos adicionais				

(Continua)



(Conclusão)

DESPESAS ORÇAMENTÁRIAS	DOTAÇÃO INICIAL	DOTAÇÃO ATUALIZADA	DESPESAS EMPENHADAS	DESPESAS LIQUIDADAS	DESPESAS PAGAS	SALDO DA DOTAÇÃO
	(d)	(e)	(f)	(g)	(h)	(i)=(e-f)
DESPESAS CORRENTES						
PESSOAL E ENCARGOS SOCIAIS						
JUROS E ENCARGOS DA DÍVIDA						
OUTRAS DESPESAS CORRENTES						
DESPESAS DE CAPITAL						
INVESTIMENTOS						
INVERSÕES FINANCEIRAS						
AMORTIZAÇÃO DA DÍVIDA						
RESERVA DE CONTINGÊNCIA						
RESERVA DO RPPS						
SUBTOTAL DAS DESPESAS (VI)						
AMORTIZAÇÃO DA DÍVIDA/ REFINANCIAMENTO (VII)						
Amortização da Dívida Interna						
Dívida Mobiliária						
Outras Dívidas						
Amortização da Dívida Externa						
Dívida Mobiliária						
Outras Dívidas						
SUBTOTAL COM REFINANCIAMENTO (VIII) = (VI + VII)						
SUPERÁVIT (IX)				-	-	-
TOTAL (X) = (VII + IX)						

**Quadro 5: Balanço Orçamentário (modelo novo)**

Fonte: Anexo nº 12 da Lei 4320/1964.

### 2.5.3.5 Balanço Financeiro (modelo atual)

O balanço financeiro atual esclarece as movimentações financeiras para as entidades do setor público. Nele consta a receita orçamentária e despesas orçamentárias realizadas por destinação de recursos, recebimentos e pagamentos extra-orçamentários, as interferências ativas e passivas e saldo inicial e final das disponibilidades.

Balanço Financeiro			
RECEITA		DESPESA	
TÍTULOS	R\$	TÍTULOS	R\$
<b>ORÇAMENTÁRIA</b> <b>Receitas Correntes</b> . De Contribuições . Patrimonial . Serviços . Outras Receitas Correntes <b>Receitas de Capital</b> . Alienação de Bens . Amortização de Empréstimos . Outras <b>Operações Intra-Orçamentárias</b> . Contribuições Previdenciárias . Amortização do Déficit <b>Interferências Ativas</b> . Transf. Financeiras Recebidas		<b>ORÇAMENTÁRIA</b> <b>Despesas Correntes</b> . Pessoal e Encargos Sociais . Outras Despesas Correntes <b>Despesas de Capital</b> . Investimentos . Inversões Financeiras	
<b>EXTRA-ORÇAMENTÁRIA</b> <b>Interferências Ativas</b> . Transf. Financeiras Recebidas <b>Ingressos</b>		<b>EXTRA-ORÇAMENTÁRIA</b> <b>Interferências Ativas</b> . Transf. Financeiras Concedidas <b>Dispêndios</b>	
SOMA		SOMA	
DISP.DO EXERC.ANTERIOR		DISP. PARA O EXERC.SEGUINTE	
TOTAL		TOTAL	

\_\_\_\_\_  
ASSINATURA DO REPRESENTANTE DO REGIME

\_\_\_\_\_  
ASSINATURA DO CONTADOR RESPONSÁVEL

### Quadro 6: Balanço Financeiro (modelo atual)

Fonte: Anexo nº 13 da Lei 4320/1964

#### **2.5.3.6 Balanço Financeiro (modelo novo)**

O novo balanço financeiro vem com a proposta de um confronto dos recursos recebidos com sua destinação, na forma das despesas públicas, no período de dois exercícios financeiros consecutivos.

Conforme Quintana, et al, (2011, p. 163), “o balanço financeiro demonstrará a receita e a despesa orçamentária, conjugados com os saldos em espécie provenientes do exercício anterior, e os que se transferem para o exercício seguinte.”

Esta nova estrutura comparada com a anterior, apresenta as despesas orçamentárias por vinculação, e não por função como era anteriormente. Estas funções são demonstradas no Quadro abaixo do balanço orçamentário como também no demonstrativo do fluxo de caixa.

Outra mudança significativa é a evidenciação do exercício corrente e do anterior, proporcionando uma análise comparativa da situação em um período de tempo. Ainda, observa-se que foi instituída uma nova nomenclatura na parte superior, onde do lado esquerdo estão dispostos os ingressos e do direito os dispêndios (gastos).

E por último, para padronizar a nomenclatura utilizada no balanço patrimonial, foram substituídas de “disponível do exercício anterior” para “saldo financeiro do exercício anterior”, e “disponível para o exercício seguinte” para “saldo financeiro para o exercício seguinte”.

<ENTE DA FEDERAÇÃO> BALANÇO FINANCEIRO					
EXERCÍCIO:		PERÍODO (MÊS) :		DATA DE EMISSÃO:	
INGRESSOS			DISPÊNDIOS		
ESPECIFICAÇÃO	Exercicio Atual	Exercicio Anterior	ESPECIFICAÇÃO	Exercicio Atual	Exercicio Anterior
Receita Orçamentária (I)  Ordinária Vinculada Previdência Social Transferências obrigatórias de outro ente Convênios (...)  Deduções da Receita Orçamentária  Transferências Financeiras Recebidas (II)  Recebimentos Extra-Orçamentários (III)  Saldo em Espécie do Exercício Anterior (IV)			Despesa Orçamentária (VI)  Ordinária Vinculada Previdência Social Transferências obrigatórias de outro ente Convênios (...)  Transferências Financeiras Concedidas (VII)  Pagamentos Extra-Orçamentários (VIII)  Saldo em Espécie para o Exercício Seguinte (IX)		
TOTAL (V) = (I-II+III+IV)			TOTAL (X) = (VI+VII+VIII+IX)		

### Quadro 7: Balanço Financeiro (modelo novo)

Fonte: Anexo nº 13 da Lei 4320/1964.

### 2.5.3.7 Demonstração das Variações Patrimoniais (modelo atual)

Os demonstrativos das variações patrimoniais identificam as variações quantitativas e qualitativas, bem como resultado patrimonial, provenientes ou não da execução orçamentária. No Quadro 8 pode-se observar que as variações são agrupadas em ativo e passivo, divididas respectivamente em: variações orçamentárias, sendo mutações e variações independentes da execução orçamentária.

Demonstração das Variações Patrimoniais			
VARIAÇÕES ATIVAS	R\$	VARIAÇÕES PASSIVAS	R\$
<b>ORÇAMENTÁRIA</b> <b>RECEITAS</b> . Receitas Correntes . Receitas de Capital . Operações Intra-Orçamentárias <b>INTERFERÊNCIAS ATIVAS</b> . Transf. Financeiras Recebidas <b>MUTAÇÕES ATIVAS</b> . Incorporação de Ativos . Desincorporação de Passivos		<b>ORÇAMENTÁRIA</b> <b>DESPESAS</b> . Despesas Correntes . Despesas de Capital <b>MUTAÇÕES PASSIVAS</b> . Desincorporação de Ativos . Incorporação de Passivos	
<b>RESULTADO EXTRA-ORÇAMENTÁRIO</b> <b>INTERFERÊNCIAS ATIVAS</b> . Transf. Financeiras Recebidas . Movimento de Fundos a Débito <b>ACRÉSCIMOS PATRIMONIAIS</b> . Incorporação de Ativos . Ajustes de Bens, Valores e Créditos . Desincorporação de Passivos . Ajustes de Exercícios Anteriores		<b>RESULTADO EXTRA-ORÇAMENTÁRIO</b> <b>INTERFERÊNCIAS PASSIVAS</b> . Transf. Financeiras Concedidas . Movimento de Fundos a Crédito <b>DESCRÉSCIMOS PATRIMONIAIS</b> . Desincorporação de Ativos . Ajustes de Bens, Valores e Créditos . Incorporação de Passivos	
<b>SOMA</b>		<b>SOMA</b>	
<b>DÉFICIT PATRIMONIAL</b>		<b>SUPERÁVIT PATRIMONIAL</b>	
<b>TOTAL</b>		<b>TOTAL</b>	

---

ASSINATURA DO REPRESENTANTE DO REGIME

---

ASSINATURA DO CONTADOR RESPONSÁVEL

### **Quadro 8: Demonstrações das variações Patrimoniais (modelo atual)**

Fonte: Anexo nº 15 da Lei 4320/1964

#### **2.5.3.8 Demonstração das Variações Patrimoniais (modelo novo)**

A nova demonstração patrimonial, apresenta uma evolução na forma de mostrar o resultado do exercício, pois separa as mudanças patrimoniais quantitativas e qualitativas. Esta nova estrutura é semelhante ao demonstrativo do resultado do exercício, um exemplo são as variações ativas que dependem ou não da execução orçamentária.

Segundo Quintana, et al, (2011, p.165),

essa mesma norma, as variações quantitativas são aquelas que decorrem de transações no setor público que aumentam ou diminuem o patrimônio líquido, enquanto as qualitativas decorrem de transações no setor público que alteram a composição dos elementos patrimoniais sem afetar o patrimônio líquido.

Referente as variações qualitativas, pode-se afirmar que representam fatos permutativos dentro do patrimônio das entidades públicas, são representados

por um quando separado, logo após o quadro da DVP – Demonstração das Variações Patrimoniais.

Dentro da nova estrutura, pode ser verificado a evidencia de depreciação, amortização, e exaustão do patrimônio das entidades públicas, pois até então estas informações não faziam parte do quando da DVP.

<ENTE DA FEDERAÇÃO>		
DEMONSTRAÇÃO DAS VARIAÇÕES PATRIMONIAIS		
EXERCÍCIO:	PERÍODO: MES	DATA DE EMISSÃO:
PÁGINA:		
VARIAÇÕES PATRIMONIAIS QUANTITATIVAS		
	Exercício Atual	Exercício Anterior
<b>Variações Patrimoniais Aumentativas</b>		
<b>Tributos e Contribuições</b> Impostos Taxas Contribuições de Melhoria Contribuições Sociais Contribuições Econômicas		
<b>Venda de Mercadorias, Produtos e Serviços</b> Venda de Mercadorias Venda de Produtos Venda de Serviços		
<b>Financeiras</b> Juros e Encargos de Empréstimos e Financiamentos Concedidos Juros e Encargos de Mora Variações Monetárias e Cambiais Remuneração de Depósitos Bancários e Aplicações Financeiras Descontos Financeiros Obtidos Outras Variações Patrimoniais Aumentativas - Financeiras		
<b>Transferências</b> Transferências Intra Governamentais Transferências Inter Governamentais Transferências das Instituições Privadas Transferências das Instituições Multigovernamentais Transferências de Consórcios Públicos Transferências do Exterior Transferências das Pessoas Físicas		
<b>Exploração de Bens e Serviços</b> Exploração de Bens Exploração de Serviços		
<b>Valorização e Ganhos com Ativos</b> Reavaliação de Ativos Ganhos com Alienação		
<b>Valorização e Ganhos com Ativos</b> Reavaliação de Ativos Ganhos com Alienação		
<b>Outras Variações Patrimoniais Aumentativas</b> Resultado Positivo de Participações em Coligadas e Controladas Diversas Variações Patrimoniais Aumentativas		

(Continua)

(Conclusão)

<b>Variações Patrimoniais Diminutivas</b>		
<b>Pessoal e Encargos</b> Remuneração a Pessoal Encargos Patronais Benefícios a Pessoal Outras Variações Patrimoniais Diminutivas – Pessoal e Encargos		
<b>Benefícios Previdenciários</b> Aposentadorias e Reformas Pensões Outros Benefícios Previdenciários		
<b>Benefícios Assistenciais</b> Benefícios de Prestação Continuada Benefícios Eventuais Políticas Públicas de Transferência de Renda		
<b>Financeiras</b> Juros e Encargos de Empréstimos e Financiamentos Obtidos Juros e Encargos de Mora Variações Monetárias e Cambiais Descontos Financeiros Concedidos		

<b>Outras Variações Patrimoniais Diminutivas - Financeiras</b>		
<b>Transferências</b> Transferências Intra Governamentais Transferências Inter Governamentais Transferências a Instituições Privadas Transferências a Instituições Multigovernamentais Transferências a Consórcios Públicos Transferências ao Exterior		
<b>Tributos e Contribuições</b> Tributos Contribuições		
<b>Uso de Bens, Serviços e Consumo de Capital Fixo</b> Uso de Material de Consumo Serviços Depreciação, Amortização e Exaustão		
<b>Desvalorização e Perda de Ativos</b> Redução a Valor Recuperável Perdas com alienação Perdas involuntárias		
<b>Outras Variações Patrimoniais Diminutivas</b> Premiações Incentivos Equalizações de Preços e Taxas Participações e Contribuições Resultado Negativo com Participações em Coligadas e Controladas Diversas Variações Patrimoniais Diminutivas		
<b>Resultado Patrimonial do Período</b>		

<b>VARIAÇÕES PATRIMONIAIS QUALITATIVAS (decorrentes da execução orçamentária)</b>		
<b>Incorporação de ativo</b>		
<b>Desincorporação de passivo</b>		
<b>Incorporação de passivo</b>		
<b>Desincorporação de ativo</b>		

**Quadro 9: Demonstrações das Variações Patrimoniais (modelo novo)**

Fonte: Anexo nº 15 da Lei 4320/1964.

### 2.5.3.9 Demonstração dos Fluxos de Caixa

Uma das novidades dos novos demonstrativos na contabilidade pública é a demonstrações dos fluxos de caixa, seguindo os fluxos das operações, investimentos e financiamentos, movidos pela movimentação do caixa, elaborado pelo método direto e indireto.

Na área pública estas demonstrações seguem um padrão semelhante aos modelos utilizados no setor privado, será feita a elaboração do método direto e indireto, evidenciando as variações dos caixas e suas equivalências. (QUINTANA 2011, p. 172).

De acordo com STN (2011):

- O fluxo de caixa das operações compreende os ingressos, inclusive decorrentes de receitas originárias e derivadas, e os desembolsos relacionados com a ação pública e os demais fluxos que não se qualificam como de investimento ou financiamento.
- O fluxo de caixa dos investimentos inclui os recursos relacionados à aquisição e à alienação de ativo não circulante, bem como recebimentos em dinheiro por liquidação de adiantamentos ou amortização de empréstimos concedidos e outras operações da mesma natureza.
- O fluxo de caixa dos financiamentos inclui os recursos relacionados à captação e à amortização de empréstimos e financiamentos.

É uma grande ferramenta, possibilitando aos usuários a capacidade de elaborar projetos em torno da análise desta demonstração, tendo um controle das entradas e saídas da entidade pública.



<ENTE DA FEDERAÇÃO>		
DEMONSTRAÇÃO DOS FLUXOS DE CAIXA		
EXERCÍCIO:	PERÍODO: MES	DATA DE EMISSÃO:
		PÁGINA:
	Exercício Atual	Exercício Anterior
<b><u>FLUXOS DE CAIXA DAS ATIVIDADES DAS OPERAÇÕES</u></b>		
<b>INGRESSOS</b>		
<b>RECEITAS DERIVADAS</b>		
Receita Tributária		
Receita de Contribuições		
Outras Receitas Derivadas		
<b>RECEITAS ORIGINÁRIAS</b>		
Receita Patrimonial		
Receita Agropecuária		
Receita Industrial		
Receita de Serviços		
Outras Receitas Originárias		
Remuneração das Disponibilidades		
<b>TRANSFERÊNCIAS</b>		
Intergovernamentais		
a Estados		
a Municípios		
Intragovernamentais		
<b>DESEMBOLSOS</b>		
<b>PESSOAL E OUTRAS DESPESAS CORRENTES POR FUNÇÃO</b>		
Legislativa		
Judiciária		
Previdência Social		
Administração		
Defesa Nacional		
Segurança Pública		
Relações Exteriores		
Assistência Social		
Previdência Social		
Saúde		
Trabalho		
Educação		
(...)		
<b>JUROS E ENCARGOS DA DÍVIDA</b>		
Juros e Correção Monetária da Dívida Interna		
Juros e Correção Monetária da Dívida Externa		
Outros Encargos da Dívida		
<b>TRANSFERÊNCIAS</b>		
Intergovernamentais		
a Estados		
a Municípios		
Intragovernamentais		
<b>FLUXO DE CAIXA LÍQUIDO DAS ATIVIDADES DAS OPERAÇÕES</b>		
<b><u>FLUXOS DE CAIXA DAS ATIVIDADES DE INVESTIMENTO</u></b>		
<b>INGRESSOS</b>		
<b>ALIENAÇÃO DE BENS</b>		
<b>AMORTIZAÇÃO DE EMPRÉSTIMOS E FINANCIAMENTOS CONCEDIDOS</b>		
<b>DESEMBOLSOS</b>		
<b>AQUISIÇÃO DE ATIVO NÃO CIRCULANTE</b>		

(Continua)

(Continuação)

CONCESSÃO DE EMPRÉSTIMOS E FINANCIAMENTOS		
FLUXO DE CAIXA LÍQUIDO DAS ATIVIDADES DE INVESTIMENTO		
<b>FLUXOS DE CAIXA DAS ATIVIDADES DE FINANCIAMENTO</b>		
INGRESSOS		
OPERAÇÕES DE CRÉDITO		
DESEMBOLSOS		
AMORTIZAÇÃO/REFINANCIAMENTO DA DÍVIDA		
FLUXO DE CAIXA LÍQUIDO DAS ATIVIDADES DE FINANCIAMENTO		
<b>APURAÇÃO DO FLUXO DE CAIXA DO PERÍODO</b>		
GERAÇÃO LÍQUIDA DE CAIXA E EQUIVALENTE DE CAIXA		
CAIXA E EQUIVALENTE DE CAIXA INICIAL		
CAIXA E EQUIVALENTE DE CAIXA FINAL		

(Continua)

(Conclusão)

<ENTE DA FEDERAÇÃO>		
DEMONSTRAÇÃO DOS FLUXOS DE CAIXA – METODO INDIRETO		
EXERCÍCIO:	MES:	EMIÇÃO:
PÁGINA:		
	Exercício Atual	Exercício Anterior
<b><u>FLUXOS DE CAIXA DAS ATIVIDADES DAS OPERAÇÕES</u></b>		
RESULTADO PATRIMONIAL		
AJUSTES PARA CONCILIAR O RESULTADO PATRIMONIAL AO FLUXO DE CAIXA DAS ATIVIDADES OPERACIONAIS		
DEPRECIACÃO, AMORTIZACÃO, EXAUSTÃO		
CONSTITUCÃO DE PROVISÕES		
RESULTADO POSITIVO DA EQUIVALENCIA PATRIMONIAL		
(...)		
FLUXO DE CAIXA LÍQUIDO DAS ATIVIDADES DAS OPERAÇÕES		
<b><u>FLUXOS DE CAIXA DAS ATIVIDADES DE INVESTIMENTO</u></b>		
INGRESSOS		
ALIENACÃO DE BENS		
AMORTIZACÃO DE EMPRÉSTIMOS E FINANCIAMENTOS CONCEDIDOS		
DESEMBOLSOS		
AQUISICÃO DE ATIVO NÃO CIRCULANTE		
CONCESSÃO DE EMPRÉSTIMOS E FINANCIAMENTOS		
FLUXO DE CAIXA LÍQUIDO DAS ATIVIDADES DE INVESTIMENTO		
<b><u>FLUXOS DE CAIXA DAS ATIVIDADES DE FINANCIAMENTO</u></b>		
INGRESSOS		
OPERAÇÕES DE CRÉDITO		
DESEMBOLSOS		
AMORTIZACÃO DA DÍVIDA		
FLUXO DE CAIXA LÍQUIDO DAS ATIVIDADES DE FINANCIAMENTO		
<b>APURAÇÃO DO FLUXO DE CAIXA DO PERÍODO</b>		
GERAÇÃO LÍQUIDA DE CAIXA E EQUIVALENTE DE CAIXA		
CAIXA E EQUIVALENTE DE CAIXA INICIAL		
CAIXA E EQUIVALENTE DE CAIXA FINAL		

**Quadro 10: Demonstração dos Fluxos de Caixa**

Fonte: Anexo nº 18 da Lei 4320/1964.

### 2.5.3.10 Demonstração das Mutações no Patrimônio Líquido

As demonstrações das mutações no patrimônio líquido, como o título mesmo já diz, tem o objetivo de avaliar o aumento ou a diminuição das riquezas e a evolução dos itens que compõem o patrimônio líquido.

Conforme STN (2011), “a Demonstração das Mutações no Patrimônio Líquido será obrigatória apenas para as empresas estatais dependentes e para os entes que as incorporarem no processo de consolidação das contas.”

<ENTE DA FEDERAÇÃO> DEMONSTRAÇÃO DAS MUTAÇÕES NO PATRIMÔNIO LÍQUIDO							
EXERCÍCIO:	PERÍODO: MÊS	DATA DE EMISSÃO:		PÁGINA:			
ESPECIFICAÇÃO	Patrimônio Social/ Capital Social	Reservas de Capital	Ajustes de Avaliação Patrimonial	Reservas de Lucros	Resultados Acumulados	Ações/Cotas em Tesouraria	TOTAL
Saldo Inicial Ex. Anterior							
Ajustes de Exercícios Anteriores							
Aumento de Capital							
Resultado do Exercício							
Constituição/ Reversão de Reservas							
Dividendos							
Saldo Final Ex. Anterior							
Saldo Inicial Ex. Atual							
Ajustes de Exercícios Anteriores							
Aumento de Capital							
Resultado do Exercício							
Constituição/ Reversão de Reservas							
Dividendos							
Saldo Final Ex. Atual							

#### Quadro 11: Demonstração das Mutações no Patrimônio Líquido

Fonte: Anexo nº 19 da Lei 4320/1964.

### 2.5.3.11 Demonstração do Resultado Econômico

As demonstrações do resultado econômico são facultativas, mas de fundamental importância para que se possa ter uma análise mais detalhada do sistema de custos, sua forma deve ser dedutiva, e conforme o Quadro 12, apresentar

no mínimo as seguintes estruturas: receita econômica dos serviços prestados e dos bens ou dos produtos fornecidos, custos e despesas identificados com a execução da ação pública, e resultado econômico apurado.

<ENTE DA FEDERAÇÃO> DEMONSTRAÇÃO DO RESULTADO ECONÔMICO		
EXERCÍCIO: PÁGINA:	PERÍODO: MÊS	DATA DE EMISSÃO:
ESPECIFICAÇÃO	Exercício Atual	Exercício Anterior
1. Receita econômica dos serviços prestados e dos bens ou dos produtos fornecidos		
2. (-) Custos diretos identificados com a execução da ação pública		
3. Margem Bruta		
4 (-) Custos indiretos identificados com a execução da ação pública		
5 (=) Resultado Econômico Apurado		

**Quadro 12: Demonstração do Resultado Econômico**

Fonte: Anexo nº 20 da Lei 4320/1964

De acordo com Quintana, et al,(2011, p. 176),

a crescente exigência popular acerca da transparência na gestão dos recursos públicos, objetivando a verificação da otimização dos benefícios gerados à sociedade, revela a necessidade de implantação de um sistema de informações que permita a evidenciação de resultados alcançados sob a égide da eficiência, eficácia e efetividade da gestão.

Estas demonstrações são necessárias e estão contribuindo para o aumento da capacidade de informações nos relatórios contábeis, informando quando de fato houve economia na ação pública.

### **3 DESCRIÇÃO E ANÁLISE DOS DADOS**

A pesquisa de campo foi realizada por meio de questionários enviados por endereço eletrônico aos contadores públicos atuantes na administração municipal direta da região da AMREC. As perguntas foram objetivas, seguindo uma linha de raciocínio relacionada, aos novos procedimentos a serem implementados no setor público, e a preparação destes contadores em relação as mudanças a serem realizadas.

#### **3.1 Caracterização do Objetivo de Estudo**

A Associação dos Municípios da Região Carbonífera se deu origem em 07 de abril de 1983, após ser desmembrada da AMSESC, que ia desde Lauro Muller, Urussanga, Morro da Fumaça, Içara, até Praia Grande, Passo de Torres e São João do Sul.

Em abril de 1983 a AMREC estava com 07 municípios, integrada por Criciúma (sede), Içara, Lauro Muller, Morro da Fumaça, Nova Veneza, Siderópolis e Urussanga. Posteriormente veio Forquilha, Cocal do Sul e Treviso. No dia 18 de maio de 2004 a AMREC oficializou a sua 11ª cidade integrante, com a entrada de Orleans. Hoje a AMREC conta com 11 municípios. (AMREC/2011)

O mapa da região sul de Santa Catarina, onde se encontram os 11 municípios que fazem parte de AMREC, pode ser visualizado a seguir;





**Mapa 1: Região Sul de Santa Catarina**

Fonte: Site AMREC ([www.amrec.com.br](http://www.amrec.com.br)).

### 3.2 População

A pesquisa foi realizada objetivando abranger todos os contadores das prefeituras e Câmaras Municipais (administração direta) da região da AMREC. Os municípios indagados foram: Criciúma, Cocal do Sul, Forquilha, Içara, Lauro Muller, Morro da Fumaca, Nova Veneza, Orleans, Siderópolis, Treviso e Urussanga, totalizando onze municípios, sendo que respectivamente as pesquisas foram feitas com quinze contadores, atuantes em cada uma destas cidades, de acordo com relação fornecida pela AMREC.

### 3.3 Amostra

A amostra desta pesquisa em percentual é de 40%, referente a questionários respondidos. A pesquisa foi considerada positiva por ter atingido grande parte da população.

**Tabela 1 - Amostra dos Contadores Pesquisados**

<b>Associação</b>	<b>População</b>	<b>Amostra</b>	<b>Percentual</b>
AMREC	15	06	40%

Fonte: Pesquisa realizada em outubro/2011

Cabe esclarecer que foram enviados eletronicamente (por e-mail) questionários para 15 contadores públicos, obtendo 06 respostas. Com base nestas respostas analisa-se e demonstra-se a percepção destes profissionais em relação as mudanças ocorridas no setor em que atuam.

### **3.4 Análise dos Dados Coletados**

O objetivo desta pesquisa tem como prioridade a verificação do comportamento do profissional contábil atuante na área pública em relação aos novos desafios. Por meio de questionário, foram elaboradas perguntas que indagam o conhecimento do profissional atuante, o tempo de atuação, e a preparação do mesmo em relação aos novos procedimentos contábeis.

#### **3.4.1 Perfil dos Respondentes**

Primeiramente buscou-se analisar a idade dos profissionais atuantes na contabilidade pública. Esse quadro torna-se interessante para se ter uma base referente à faixa etária de idade do contador público.

<b>Faixa Etária</b>	<b>Respondentes</b>
20 a 30 anos	0
31 a 50 anos	5
Acima de 50 anos	1

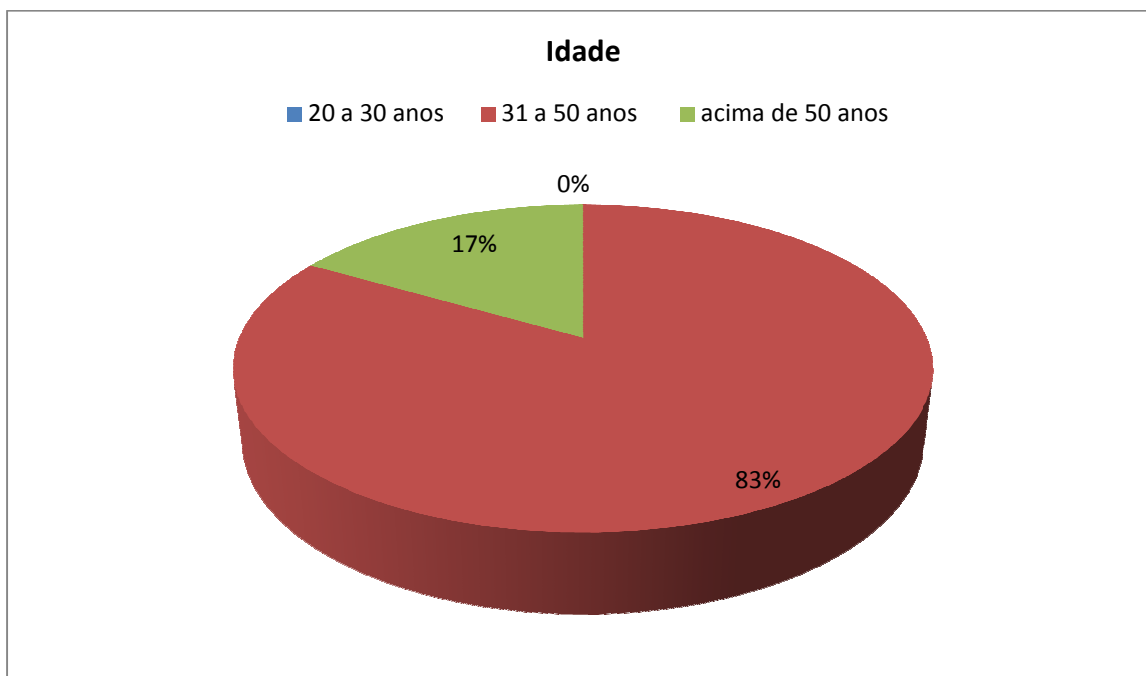
#### **Quadro 13: Perfil dos Respondentes**

Fonte: Dados do pesquisador.

Dos seis contadores questionados, cinco responderam que a faixa etária prevalece entre trinta e cinquenta anos, sendo que nenhum deles tem idade inferior



a 30 anos. No gráfico a seguir demonstra-se a relação percentual dos dados apurados.



**Gráfico 1: Faixa Etária do Contador Público**

Fonte: Pesquisa realizada em outubro/2011

Verifica-se que 83% dos contadores questionados tem idade entre 31 a 50 anos. Esta análise, entretanto, não pode ser utilizada para avaliar o tempo de atuação na contabilidade pública conforme pode-se observar no gráfico nº 04 Tempo de Atuação no Cargo de Contador.

### 3.4.2 Gênero

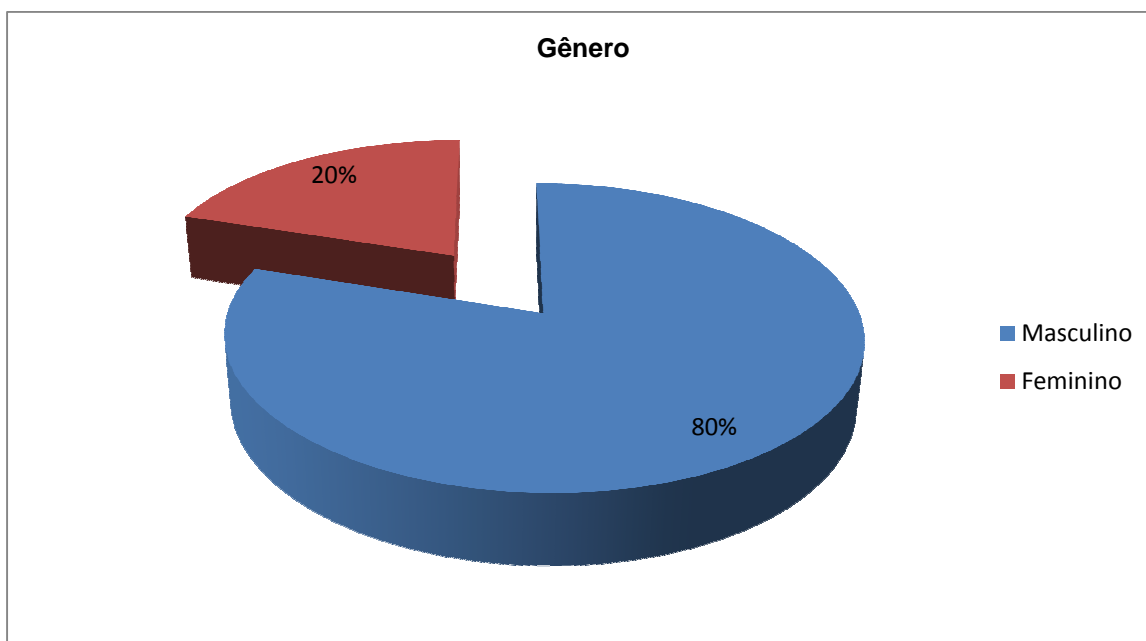
Na abordagem desta questão, procurou-se verificar qual a prevalência de gênero entre os contadores públicos.

Gênero	Respondentes
Masculino	04
Feminino	02

**Quadro 14: Gênero**

Fonte: Dados do pesquisador.

De acordo com a tabela acima verifica-se que dos seis participantes, quatro são do sexo masculino e dois do sexo feminino. Segue gráfico para melhor análise.



**Gráfico 2: Gênero**

Fonte: Pesquisa realizada em outubro/2011

Do que mostra o quadro acima verifica-se que na maioria, ou seja, 80% dos contadores questionados são do sexo masculino, e somente 20% são do sexo feminino, podendo-se tirar uma breve conclusão de que os contadores públicos da AMREC, são na maioria homens.

### 3.4.3 Grau de Instrução

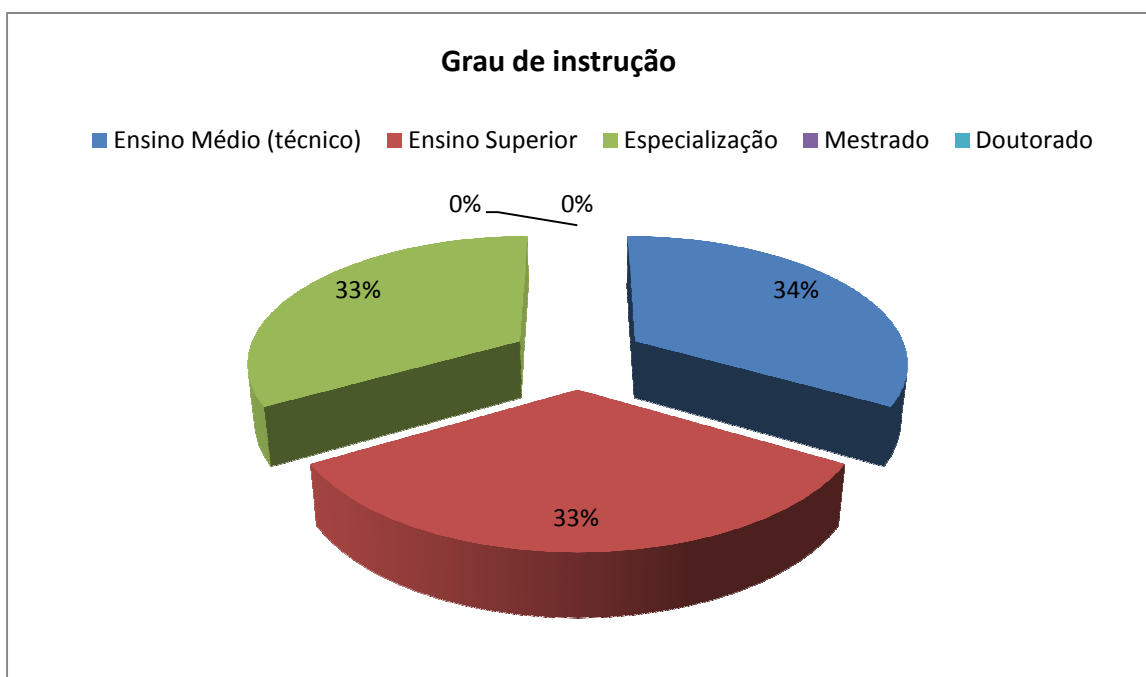
Esta questão foi elaborada para que se tenha uma noção de conhecimentos do próprio contador público em relação ao seu grau de instrução. O questionário é composto das seguintes abordagens: Ensino Médio, Ensino Superior, Especialização, Mestrado ou Doutorado. Segue gráfico a baixo, para que se tenha uma análise das respostas.

Grau de Instrução	Respondentes
Ensino médio (técnico)	2
Ensino Superior	2
Especialização	2
Mestrado	0
Doutorado	0

#### Quadro 15: Grau de Instrução

Fonte: Dados do pesquisador.

Dos dados abordados acima pode-se verificar que a maioria dos contadores da AMREC está distribuída, de acordo com sua escolaridade, entre o nível técnico, superior e especialização, demonstrando que não há entre os mesmos, mestres ou doutores. Segue gráfico para uma melhor análise.



#### Gráfico 3: Grau de Instrução

Fonte: Dados do pesquisador.

Conforme mencionado anteriormente o gráfico acima, mostra que nos requisitos de mestrado e doutorado não se obteve resposta; em compensação os profissionais com ensino médio (técnico), ensino superior e especialização, obtiveram as mesmas percentagens.

### 3.4.4 Tempo de Atuação na Administração Pública

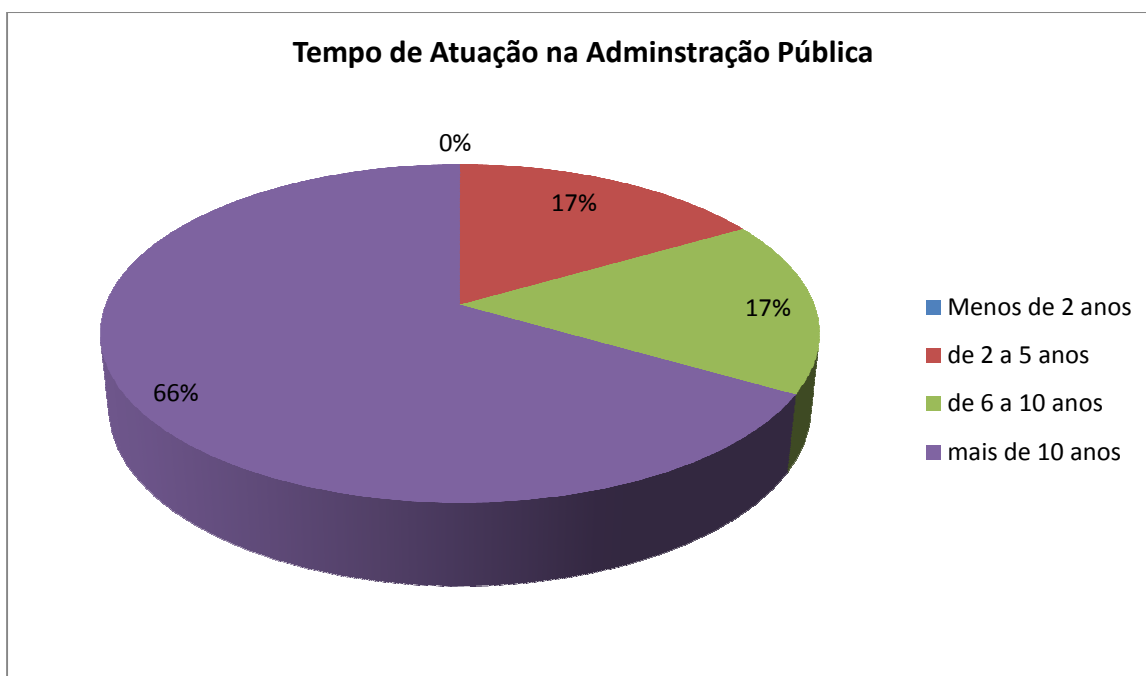
Esta questão tem a finalidade de obter a informação de quanto tempo o contador atua na gestão pública, não significando que esteja atuando na contabilidade pública.

Tempo de Atuação na Administração Pública	Respondentes
Menos de 2 anos	0
De 2 a 5 anos	1
De 6 a 10 anos	1
Mais de 10 anos	4

**Quadro 16: Tempo de Atuação na Administração Pública**

Fonte: Dados do pesquisador.

No quadro acima observa-se que a maioria dos contadores atuam a mais de 10 anos na administração pública, sendo que os demais atuam entre 02 e 10 anos naquele setor. Segue gráfico para melhor análise.



**Gráfico 4: Tempo de Atuação na Administração Pública**

Fonte: Dados do pesquisador

De acordo como gráfico acima é possível verificar que 66% dos contadores públicos estão a mais de dez anos atuando na administração pública, e 17% estão atuando entre dois e dez anos.

### 3.4.5 Tempo de Atuação no Cargo de Contador

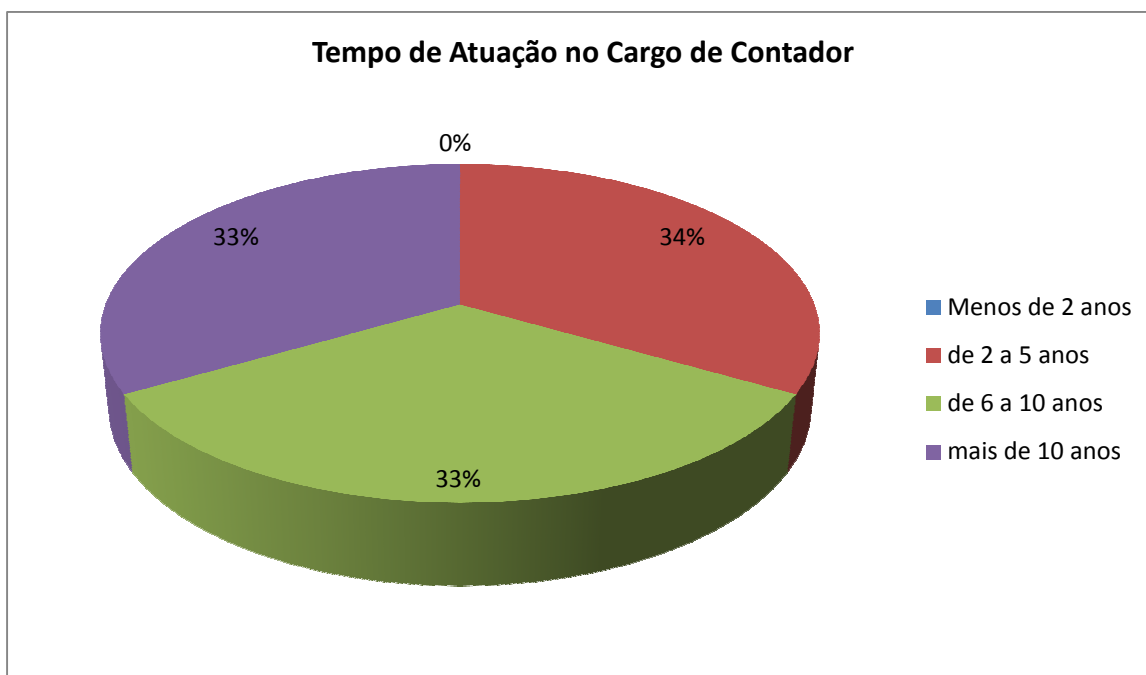
O tempo de atuação no cargo de contador nem sempre é relacionado ao tempo de atuação na entidade pública. Pode-se observar a seguir por meio do quadro e do gráfico, que em alguns casos o contador está a pouco tempo atuando como contador público. Este tempo de atuação como contador é de fundamental importância para que se possa analisar o conhecimento do mesmo e de como ele irá lidar com as mudanças a serem implementadas na área pública.

<b>Tempo de Atuação no Cargo de Contador</b>	<b>Respondentes</b>
Menos de 2 anos	0
De 2 a 5 anos	2
De 6 a 10 anos	2
Mais de 10 anos	2

#### **Quadro 17: Tempo de Atuação no Cargo de Contador**

Fonte: Pesquisa realizada em outubro/2011

Comparando o quadro acima, com o quadro nº 05 - Tempo de Atuação na Administração Pública, pode-se concluir que o tempo de alguns contadores na administração pública, não é o mesmo com relação ao tempo atuando como contador público. Somente dois contadores atuam a mais de dez anos no cargo e os demais atuam entre dois e 10 anos. Segue gráfico para melhor análise.



**Gráfico 5: Tempo de Atuação no Cargo de Contador**

Fonte: Dados do pesquisador

Observa-se claramente na comparação dos gráficos 03 e 04 que o tempo no cargo de contador é diferente do tempo de atuação na área pública, o que denota que a maioria deles já atuava no serviço público, antes de assumirem o cargo de contador.

As respostas foram positivas para a pesquisa, pois para entender a mudança como um todo, o contador precisa entender todo o sistema, tanto o atual quanto o que será implementado, vivenciado o antes e o depois, por esse motivo o tempo de atuação.

#### **3.4.6 Natureza do Cargo**

Uma das questões abordadas, foi com relação a natureza do cargo que ocupa, se possui estabilidade profissional, sendo efetivo ou comissionado.

Cargo comissionado é o cargo ocupado por indicação de outrem sem ter passado pelo crivo de um concurso público, e por este motivo, sem estabilidade de emprego.

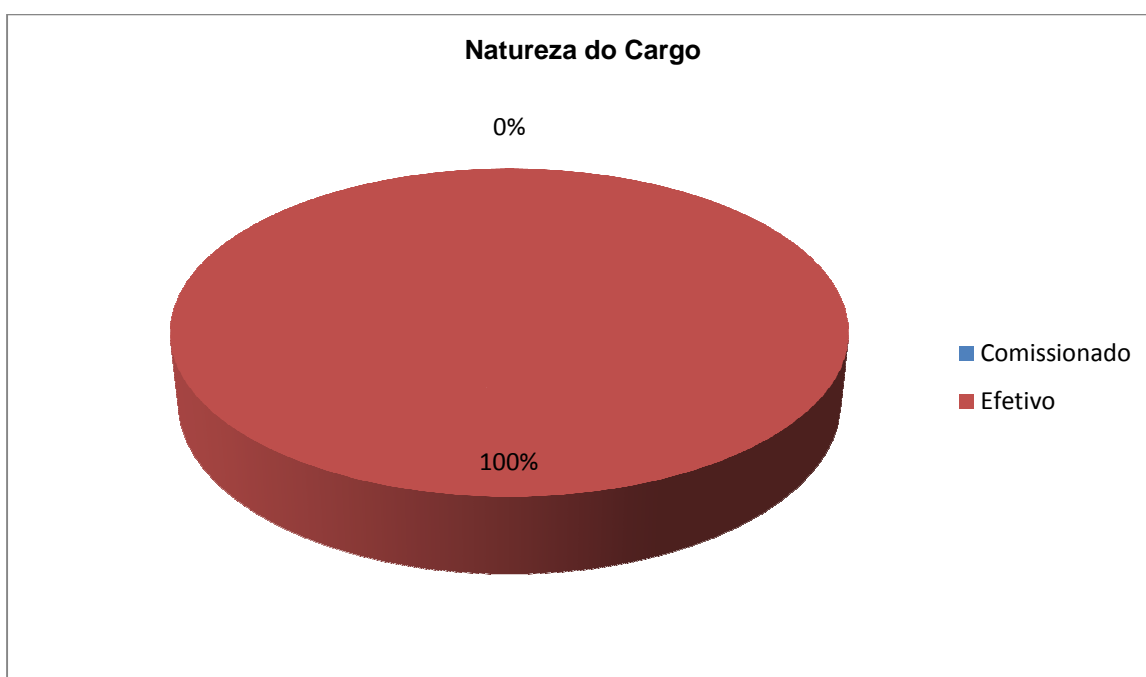
Cargo de provimento efetivo é aquele em que obrigatoriamente só será ocupado por servidor público habilitado em concurso, possuindo estabilidade de emprego.

Natureza do Cargo	Nº de Respostas
Efetivo	6
Comissionado	0

**Quadro 18: Natureza do Cargo**

Fonte: Elaborado pelo pesquisador.

As respostas dos questionários foram todas com relação a ocupação de cargo efetivo, isso significa que estes profissionais, são selecionados por concurso público e tem estabilidade empregatícia. Este é um fator que dá segurança ao desempenho das funções pertinentes a profissão, além de promover a continuidade dos serviços, mesmo com a mudança da gestão.



**Gráfico 6: Natureza do Cargo**

Fonte: Pesquisa realizada em outubro/2011

### 3.5 Análise Geral da Pesquisa

Os dados coletados nesta pesquisa, são referentes a análise do dia a dia do contador público na região da AMREC, explorando os conhecimentos adquiridos

e a maneira que eles irão se comportar com as mudanças em relação aos novos procedimentos, e as opiniões existentes, mediante o prazo e a implantação dos novos procedimentos previstos para a Contabilidade Pública.

### 3.5.1 Grau de Informação Sobre os Novos Procedimentos

A questão abordada refere-se à avaliação sob a ótica do profissional, em relação aos seus conhecimentos sobre os novos procedimentos a serem adotados pela Contabilidade Pública. Segue dados no Quadro 18:

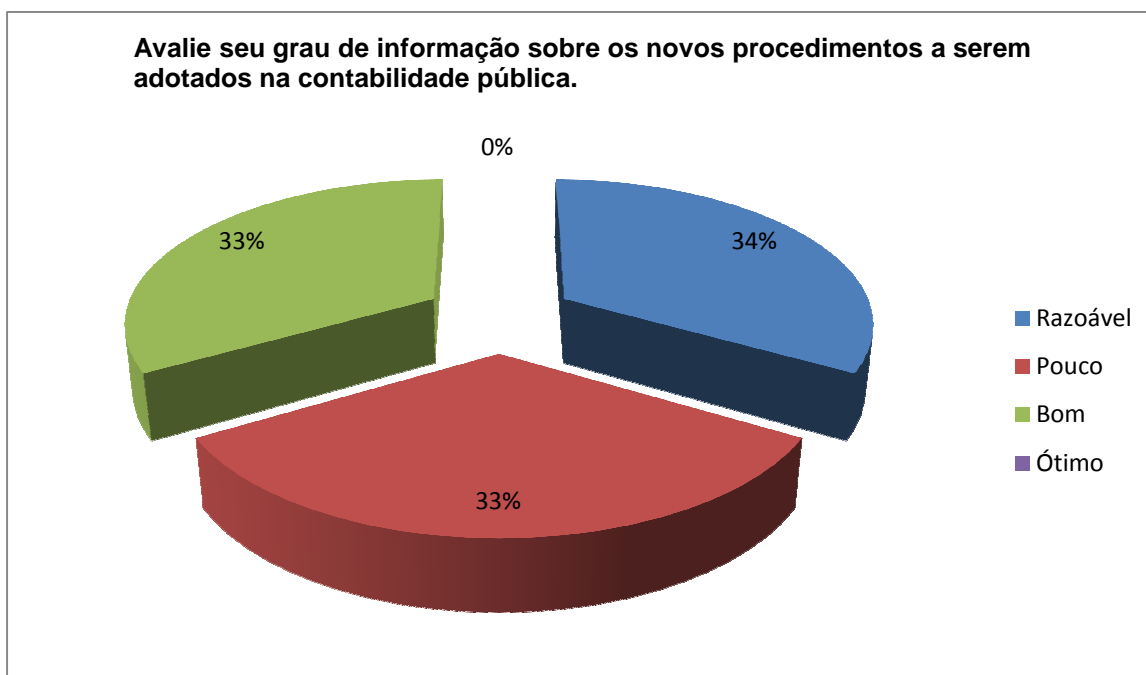
<b>Grau de Informação Sobre os Novos Procedimentos</b>	<b>Respondentes</b>
Razoável	2
Pouco	2
Bom	2
Ótimo	0

**Quadro 19: Grau de Informação Sobre os Novos Procedimentos**

Fonte: Dados do pesquisador.

De acordo com os dados coletados na pesquisa, pode-se concluir que para implementação dos novos procedimentos, os contadores respondentes precisam obter mais informações. Este fato comprova-se com os dados das respostas que distribuíram-se entre “pouco, razoável e bom”, sendo duas respostas para cada uma das opções. Tais resultados não geram maior confiança na questão de uma boa implementação, ainda mais constatando-se que não houve quem estivesse otimamente informado a respeito do assunto. Abaixo segue o gráfico com a pergunta do questionário e as respostas demonstradas em percentual.





**Gráfico 7: Grau de Informação Sobre os Novos Procedimentos**

Fonte: Dados do pesquisador.

Pode-se verificar que neste quesito manteve-se uma média de 33 % dentre as três alternativas: razoável, pouco e bom. Este pode ser um ponto negativo, por se tratar de uma das principais peças para que se tenha uma boa implementação destes novos procedimentos.

### 3.5.2 Preparo Para Adequar-se aos Novos Procedimentos

Na presente questão aborda-se o modo como os contadores públicos estão se preparando para encarar estes novos procedimentos, e como eles buscam essas informações. Se estão frequentando cursos, seminários, palestras, ou buscando por meio de livros, *internet* ou mesmo trocando informações com outros profissionais.

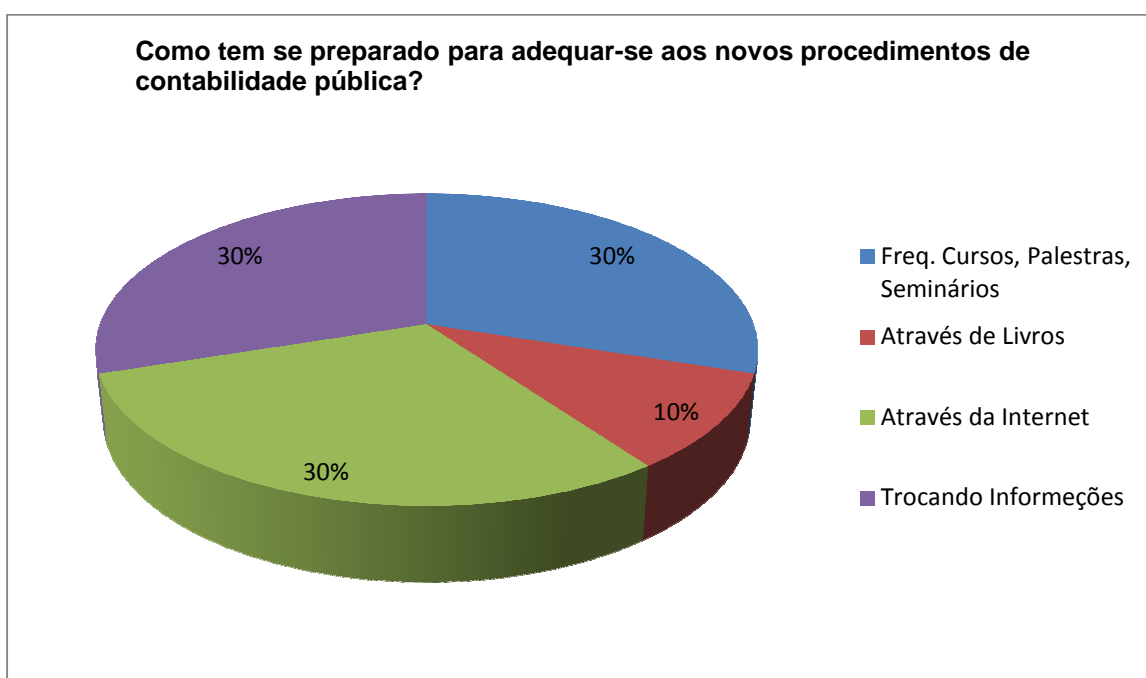
Nesta questão, os contadores puderam optar por mais de uma alternativa, conforme demonstrado no quadro a seguir:

<b>Preparo Para Adequar-se aos Novos Procedimentos</b>	<b>Respondentes</b>
Freqüentando cursos, palestras e seminários	3
Através de livros	1
Através da <i>Internet</i>	3
Trocando informações com outros profissionais	3

**Quadro 20: Preparo Para Adequar-se aos Novos Procedimentos**

Fonte: Dados do pesquisador.

O gráfico abaixo tem o objetivo de demonstrar através de percentual, todas as respostas dadas dos profissionais questionados, para que uma melhor análise seja realizada.



**Gráfico 8: Preparo Para Adequar-se aos Novos Procedimentos**

Fonte: Dados do pesquisador.

Através do gráfico acima pode-se verificar os tópicos onde os contadores públicos mais estão buscando informações, sendo assim, foi de 30% para as preparações através de cursos, palestras, seminários, 30% através da internet e 30% trocando informações com os demais profissionais. Os outros 10% foram através de livros, que por se tratar de um assunto recente, poucos exemplares foram publicados.

### 3.5.3 Mudança Proposta pela NBCASP

Na elaboração da questão dissertativa, que indaga “qual a maior mudança na proposta das NBCASP”, a pergunta está relacionada com a do gráfico 08 Preparo Para Adequar-se aos Novos Procedimentos e tem o intuito de saber se o profissional questionado esta não só buscando as informações, como se esta interagido sobre o assunto.

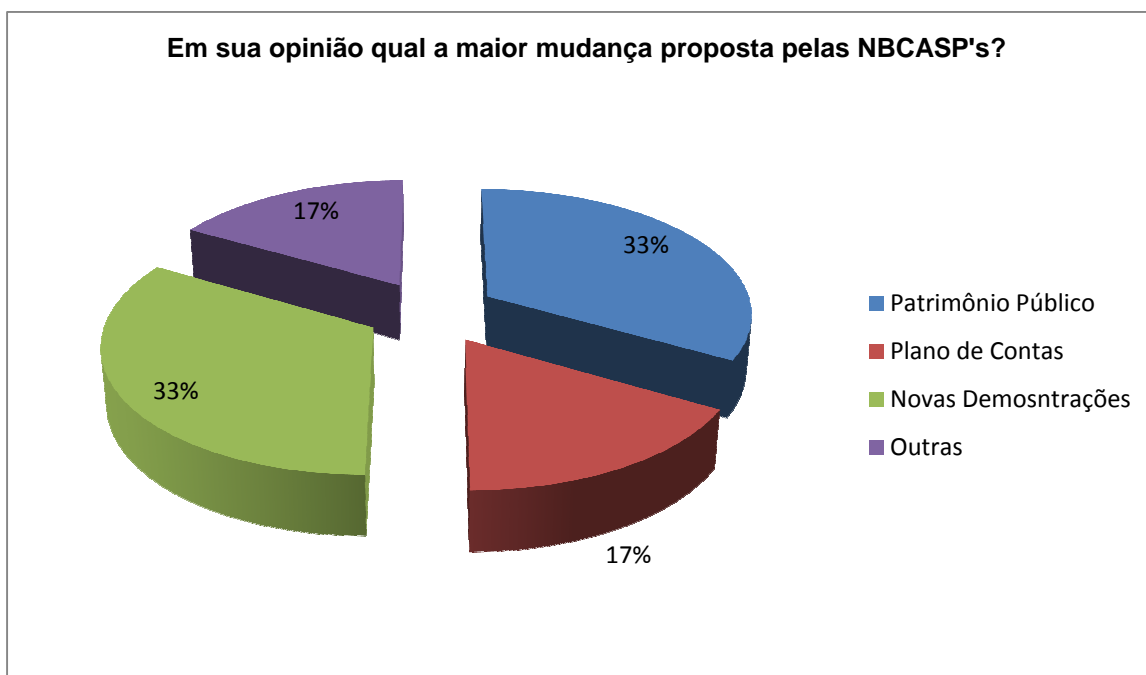
Segue quadro com as opiniões mais apontadas no questionário:

<b>Em sua opinião qual a maior proposta pelas NBCASP's?</b>	<b>Respondentes</b>
Patrimônio Público	2
Plano de Contas	1
Novas Demonstrações	2
Outras	1

#### **Quadro 21: Mudança Proposta pela NBCASP**

Fonte: Pesquisa realizada em outubro/2011

Na opinião dos contadores questionados, estas são as maiores mudanças, promovidas pelas NBCASP's. A seguir o gráfico com o percentual de respostas dos questionários.



**Gráfico 9: Mudança Proposta pela NBCASP**

Fonte: Dados do Pesquisador.

Obtiveram-se várias respostas, todas com opiniões parecidas, e na maioria comentando sobre o patrimônio público, as novas mudanças os planos de contas, as depreciações, sistema de custos, demonstrações e outras.

### 3.5.4 Implantação das NBCASP

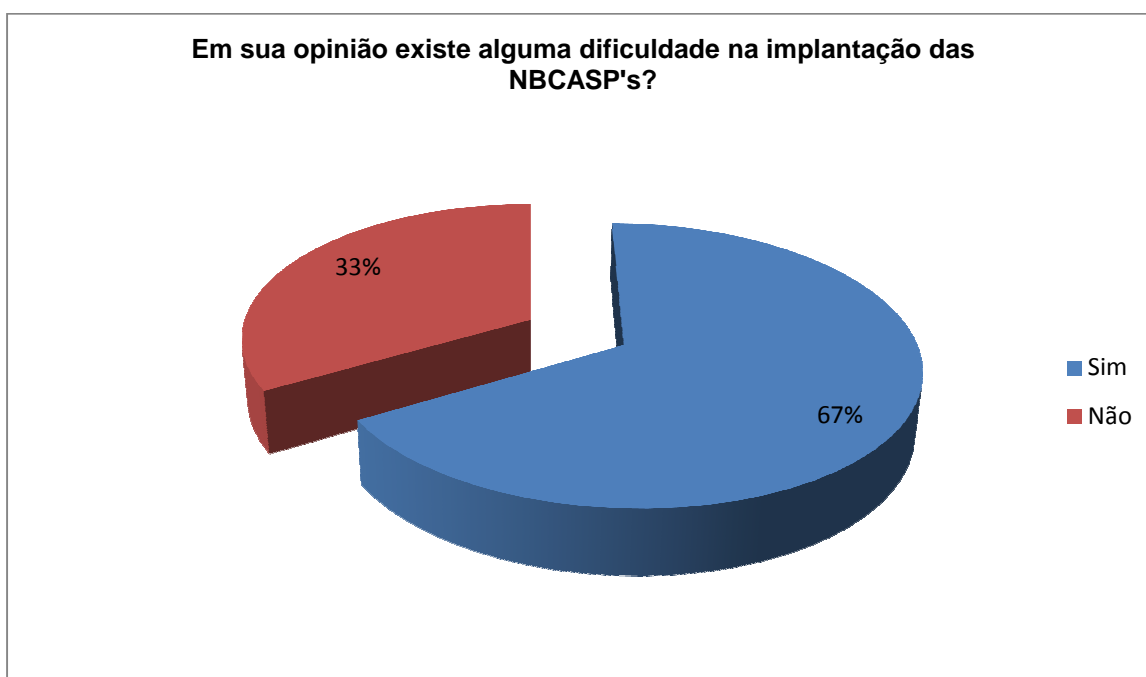
Visto que a implantação é o foco de toda a pesquisa, foi elaborada uma questão perguntando a opinião dos contadores em relação a implantação das NBCASP's, as respostas estão baseadas em "sim", caso possua dificuldade na implantação e "não", caso não tenham dificuldades.

Em sua opinião existe alguma dificuldade na implantação das NBCASP's?	Respondentes
Sim	4
Não	2

**Quadro 22: Implantação das NBCASP**

Fonte: Pesquisa realizada em outubro/2011

Sendo assim, observando o quadro acima pode-se concluir que quatro responderam que sim, que tem dificuldade, e duas respostas foram não, que não vislumbram dificuldade alguma; um caso bem preocupante, pois vê-se que em sua maioria, os contadores estão inseguros. Estas respostas estão coerentes com a questão anterior, 3.5.1 Grau de Informação Sobre os Novos Procedimentos, que apontava a avaliação do grau de informação na opinião do contador. Segue gráfico com a questão para maior análise.



**Gráfico 10: Implantação das NBCASP**

Fonte: Dados do pesquisador

Como viu-se no quadro anterior a este gráfico, a pergunta se refere a opinião do contador em relação às dificuldades para implantar as NBCASP's, sendo que 67% responderam que sim, e 33% que não.

Estes dados acarretam na preocupação, em relação aos procedimentos a serem adotados na obrigatoriedade de migrar para o PCASP. A seguir as respostas dos contadores que opinaram pela dificuldade na implantação das NBCASP's.

### 3.5.5 Dificuldades na Implantação das NBCASP's

Permanecendo no mesmo foco da pergunta anterior, teve a necessidade de saber a opinião do contador em relação as suas dificuldades da implantação das NBCASP's. Como mencionado anteriormente as opiniões só serão dadas pelos contadores que responderam que tinham dificuldades com a adoção das NBCASP's.

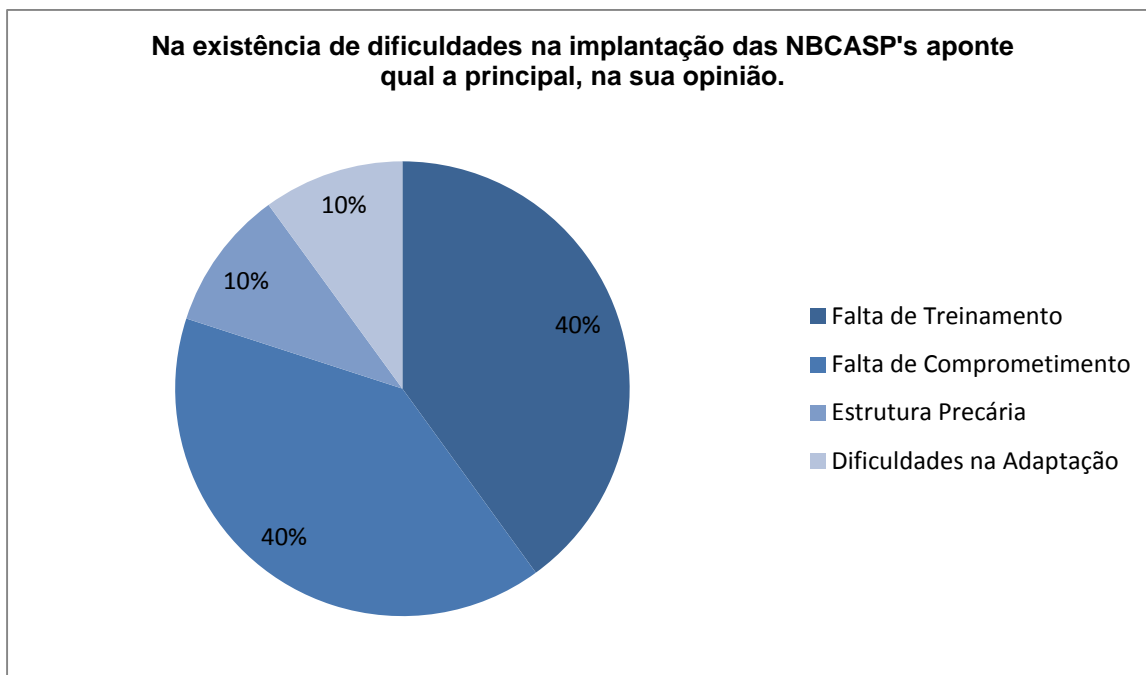
Segue a pergunta com as respostas mais frequentes:

<b>Na existência de dificuldades na implantação das NBCASP's, aponte qual a principal, na sua opinião.</b>	<b>Respondentes</b>
Falta de treinamento	2
Falta de comprometimento principalmente entre os gestores	2
Estrutura precária	1
Dificuldades na adaptação aos novos procedimentos	1

#### **Quadro 23: Dificuldades na Implantação das NBCASP's**

Fonte: Dados do pesquisador.

Estas opiniões contribuem para uma análise de que ainda está faltando comprometimento, divulgação, treinamento, estrutura, dificuldades na adaptação entre outros. Estas dificuldades devem ser levadas a sério, pois as NBCASP's tem o objetivo de proporcionar melhorias aos usuários das demonstrações contábeis no setor público.



**Gráfico 11: Dificuldades na Implantação das NBCASP's**

Fonte: Dados do pesquisador.

Acima observa-se que 40% responderam que falta treinamento e comprometimento, e 10% estrutura precária e com dificuldades na adaptação, as respostas apontam para uma questão onde os governantes deveriam prestar mais atenção e se interessar mais, pois será uma ferramenta para a tomada de decisões, além da melhoria substancial na publicação dos demonstrativos contábeis.

### 3.5.6 Prazo para Adoção dos Novos Procedimentos

Foi questionado o prazo para adoção dos novos procedimentos para se ter uma noção de conhecimento dos contadores, em relação as datas estipuladas.

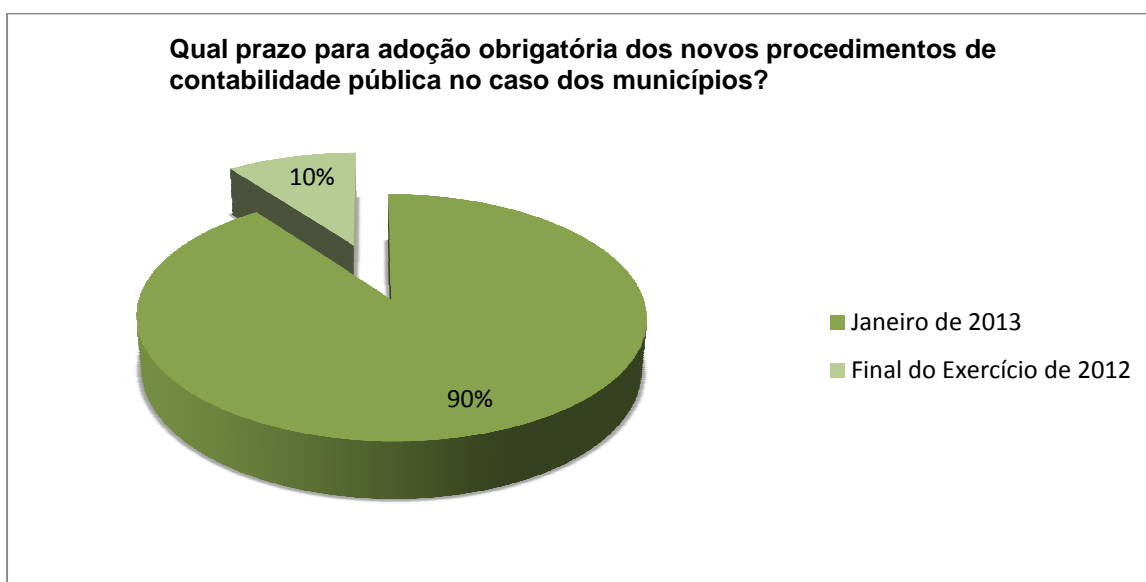
O objetivo é demonstrar o conhecimento destes profissionais acerca dos prazos estabelecidos para adequar-se aos novos procedimentos previstos para a Contabilidade Pública.

Prazo para Adoção dos Novos Procedimentos	Respondentes
Janeiro de 2013	5
Até o final do exercício de 2012	1

**Quadro 24: Prazo para Adoção dos Novos Procedimentos**

Fonte: Dados do pesquisador.

Quase por unanimidade foi respondido janeiro de 2013 e 01 profissional respondeu que será o final o exercício de 2012, que nada mais é do que a mesma resposta. O prazo está correto das duas formas. Isto mostra que os profissionais estão indo a busca das informações.



**Gráfico 12: Prazo para Adoção dos Novos Procedimentos**

Fonte: Dados do pesquisador.

Conforme foi mencionado acima, os profissionais já estão informados sobre o prazo para adequarem-se aos novos procedimentos previstos para a Contabilidade Pública.



### 3.5.7 Implementação dos Novos Procedimentos

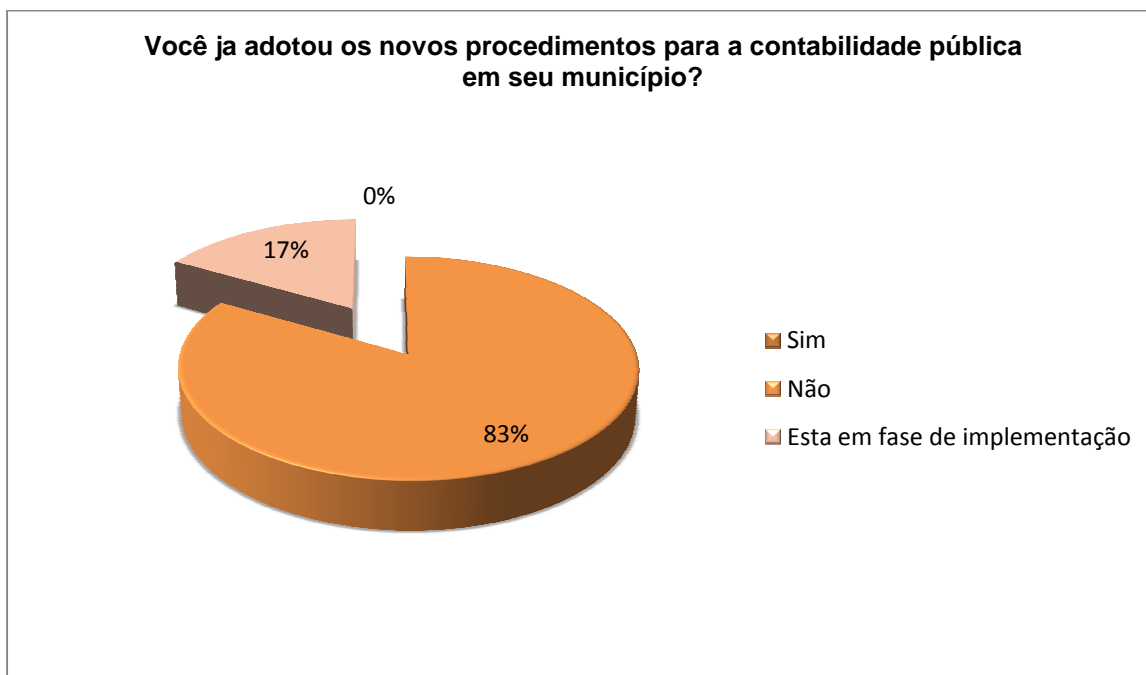
Seguindo a linha de raciocínio da questão anterior, foi elaborada uma pergunta para se saber se o profissional contábil já está adotando os novos procedimentos na sua região. Segue quadro com as perguntas e respostas.

Implementação dos Novos Procedimentos	Respondentes
Sim	0
Não	5
Esta em fase de implementação	1

**Quadro 25: Implementação dos Novos Procedimentos**

Fonte: Dados do pesquisador

Verificando o quadro acima pode-se dizer que, muitos municípios nem sequer estão implementando estes novos procedimentos. Das seis respostas, cinco responderam que não está sendo implementado e apenas um município da AMREC está em fase de implementação. Nenhum dos entrevistados já implementou integralmente os novos procedimentos.



**Gráfico 13: Implementação dos Novos Procedimentos**

Fonte: Dados do pesquisador.

Em percentual para uma melhor análise aponta-se que 83% dos entrevistados ainda não implementaram os novos procedimentos. Pode-se dizer que é mais um fato preocupante, pois falta pouco tempo para os novos procedimentos entrarem em vigor, e muitos dos municípios ainda não os estão implementando.

### 3.5.8 Medidas Adotadas para Adequar-se NBCASP

De acordo com o assunto anterior, neste último tópico foi questionado os contadores em relação às medidas adotadas ou não, para adequar-se as Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público.

Abaixo as respostas mais coerentes lembrando que estas respostas são dissertativas, sendo assim alguns expressaram mais de uma resposta:

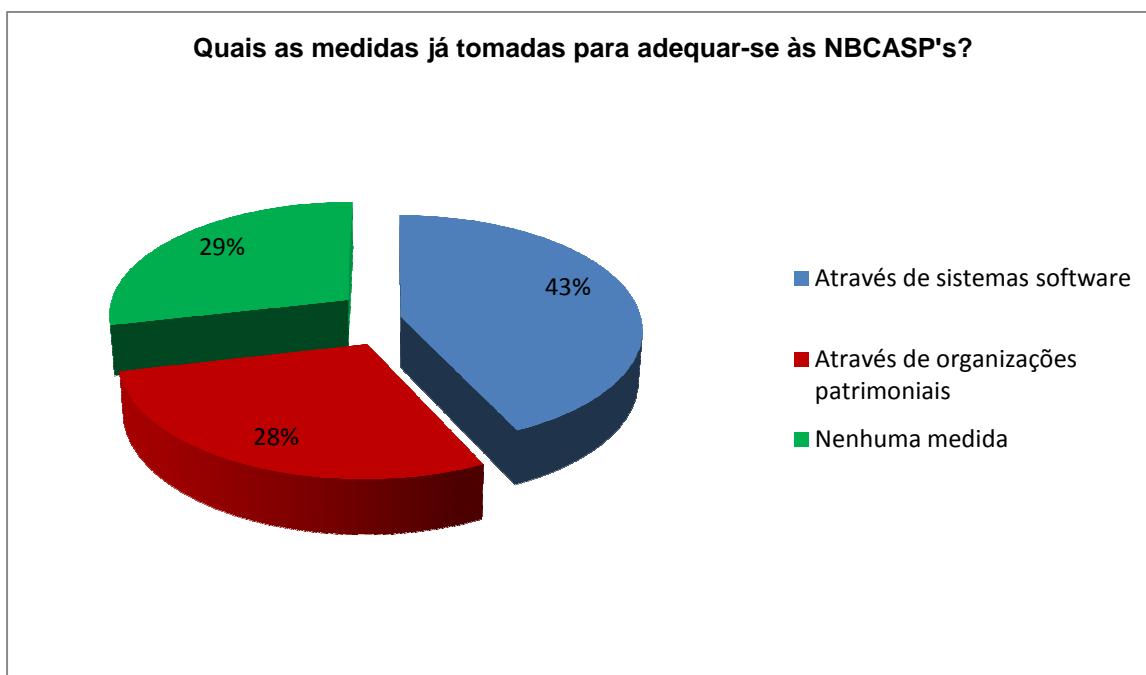
Quais as medidas já tomadas para adequar-se às NBCASP's?	Respondentes
Através de sistemas <i>Software</i>	3
Através de organizações patrimoniais, levantamento de bens, móveis, imóveis.	2
Não esta tomando nenhuma medida	2

#### Quadro 26: Medidas Adotadas para Adequar-se NBCASP

Fonte: Dados do pesquisador.

Como pode-se ver, em alguns municípios já estão tomando algum tipo de medida, isso ajuda no processo, pois não deixa tudo para a última hora, tendo um tempo para analisar com mais calma os dados.

Comentando o quadro acima, pode-se verificar que das seis respostas, apenas um município está respondendo duas das três questões. Lembrando que é uma pergunta dissertativa, este município além de estar implementando o sistema, está organizando, e fazendo levantamentos para obter dados que irão alimentar o sistema. Os outros dois municípios da AMREC não estão tomando nenhuma medida; alguns estão só esperando o sistema ficar pronto.



**Gráfico 14: Medidas Adotadas para Adequar-se NBCASP**

Fonte: Dados do pesquisador.

Verifica-se não gráfico da pergunta nº 14 que, 43% estão implementando por meio de sistemas de *software*, 28% por meio de organizações patrimoniais, e 29% não está adotando medida alguma. Apenas um município está implantando o *software* e organizando o levantamento de dados.

#### 4 CONSIDERAÇÕES FINAIS

A contabilidade pública nestes últimos anos está passando por um processo de modernização, pois um conjunto de Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público, editadas pelo Conselho Federal de Contabilidade, passou a definir novos parâmetros para o registro contábil na área pública. Estas mudanças são importantes, pois ajudam a aprimorar seus demonstrativos, contribuindo para a tomada de decisões, e gerando informações mais transparentes e compatíveis, mostrando que é uma ferramenta de trabalho essencial para a gestão pública.

As demonstrações contábeis do setor público, possuem uma característica própria de apresentação, até porque sua elaboração está baseada na escrituração dos atos e fatos das entidades públicas e obedecem às condições, metodologia e regras consubstanciadas na contabilidade pública.

Neste sentido, é importante saber como o profissional contábil está se preparando para estas novas mudanças na região da AMREC. Pensando nisso foi realizada uma pesquisa com os contadores atuantes na área pública, abordando questões que pudessem demonstrar o conhecimento a respeito das NBCASP's e as aplicações dentro do seu município.

Na realização desta pesquisa, constatou-se entre os profissionais entrevistados que na maioria pertence ao sexo masculino, possuem idade superior a 31 anos, atuantes a mais de 10 anos no serviço público, e a mais de 2 anos no cargo de contador, sendo que 100% dos entrevistados são servidores públicos efetivos.

Verificou-se por meio da pesquisa, que mais de 50% dos entrevistados se consideram pouco informados em relação as novas normas, constatando-se que existe uma falta de comprometimento principalmente dos gestores, na implementação de treinamentos para os profissionais. Esta falta de informação, relata que os profissionais não estão preparados o suficiente para a implementação dos novos procedimentos.

Afirmando esta falta de informação, constatou-se que na maioria dos contadores questionados, encontram dificuldades, tanto para adequar-se aos novos procedimentos, quanto para a implementação dentro do próprio município.

Por intermédio dos questionamentos realizados a respeito dos novos procedimentos, constatou-se que atualmente poucos municípios estão adotando estas mudanças, por se tratar de uma norma que entrará em vigor em 2013, muitos deles estão aguardando os programas de *software*, alguns já estão coletando dados para alimentar o sistema, mas na grande maioria poucas medidas ou nenhuma foram tomadas.

## REFERÊNCIAS

AMREC. Disponível em:

<http://www.amrec.com.br/home>. Acesso em Novembro de 2011.

ANDRADE, Nilton de Aquino. **Contabilidade Pública na Gestão Municipal**. São Paulo: Atlas, 2002.

ANDRIOLO, Leonardo Jose. **Eficiência e desenvolvimento de recursos humanos nas administrações municipais**: considerações a luz da emenda constitucional nº19/98 e das teorias organizacionais. Revista do Tribunal de Contas do Estado do Rio Grande do Sul, v.16, n.29, p.144-152, jul./dez. 1998

ARAÚJO, Inaldo; ARRUDA, Daniel. **Contabilidade pública**: da teoria à prática. São Paulo: Saraiva, 2004.

BALEEIRO, Aliomar. **Uma introdução à Ciência das Finanças**. 16 ed., rev. e atual. Por Djalma de Campos. Rio de Janeiro. Forense, 2002.

BARROS, Luiz Celso de. **Ciência das Finanças**. 4a. ed. São Paulo. Edipro. 1991.

CRUZ, Flavio da. **Contabilidade e movimentação patrimonial do setor público**. Rio de Janeiro: Ed do autor, 1988.

FRANCO, Hilário. **Contabilidade Geral**. Ed. Atlas, 1997.

GIACOMONI, James. **Orçamento Público**. 13.ed. São Paulo: Atlas, 2005. Government Finance Statistics Manual. Statistics Department of the International Monetary Fund, 2001. (em inglês).

IUDÍCIBUS, Sérgio de; MARION, José Carlos. **Introdução à Teoria da Contabilidade**: para o nível de graduação. 4.ed. São Paulo: Atlas, 2007. 288 p.

KOHAMA, Heilio. **Balanços Públicos**. 3 ed. São Paulo: Atlas, 1991.

\_\_\_\_\_, \_\_\_\_\_. **Contabilidade Pública, teórica e pratica**. São Paulo: Atlas, 2000.

\_\_\_\_\_, \_\_\_\_\_. \_\_\_\_\_. 15. ed. São Paulo: Ed. Atlas, 2003

LIMA, Diana Vaz de; CASTRO Róbison Gonçalves de. **Contabilidade Pública**: integrando união, estados e municípios (siafi e siafem). São Paulo: Atlas, 2000.

Machado Jr., José Teixeira; Reis, Heraldo da Costa. **A Lei 4.320 Comentada**. 29ª ed. rev. atual. Rio de Janeiro, IBAM, 1999.

MARTINS, Gilberto de Andrade e THEÓPHILO, Carlos Renato. **Metodologia da Investigação para Ciências Sociais Aplicadas**. 2 ed. São Paulo: Atlas, 2009.

MATOS, Lincoln Mourão. **A contabilidade no Direito**. Fortaleza, 1929.

MEIRELLES, Hely Lopes. **Direito administrativo brasileiro**. 31. ed. São Paulo: Malheiros, 2005.

\_\_\_\_\_. 15. ed. São Paulo: RT, 1990.

MINISTÉRIO DA FAZENDA. Disponível em: [http://www.tesouro.fazenda.gov.br/contabilidade\\_governamental/index.asp](http://www.tesouro.fazenda.gov.br/contabilidade_governamental/index.asp). Acesso em: 09 de maio de 2011.

PEREIRA, José Matias. **Manual da Gestão Pública Contemporânea**. São Paulo: Atlas, 2007.

PIRES, João Batista Fortes de Souza. **Contabilidade pública**. 7. ed. Brasília: Franco & Fortes, 2002.

QUINTANA, Alexandre Costa; et al. **Contabilidade Pública: De Acordo Com as Novas Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público e a Lei de Responsabilidade Fiscal**. São Paulo: Ed. Atlas S.A., 2011.

RIBEIRO FILHO, José Francisco; LOPES, Jorge; PEDERNEIRAS, Marcleide. **Estudando teoria da contabilidade**. São Paulo: Atlas, 2009. 357p.

RICHARDSON, Roberto Jarry. **Pesquisa Social: métodos e técnicas**. São Paulo: Atlas, 1989.

ROLIM, Luiz Antonio. **A administração indireta, as concessionárias e permissionárias em juízo**. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2004.

ROSA JR, Luis Emygdio. **Manual de Direito Financeiro e Direito Tributário**. 16<sup>a</sup> ed. RJ/SP. Ed. Renovar. 2002.

SÁ, A. Lopes de. **A evolução da Contabilidade**. São Paulo: Thomson, 2006. 430 p.

\_\_\_\_\_. **Ética profissional**. 8. Ed. São Paulo: Atlas, 2007.

SANTOS, Alvacir Correa Dos. **Princípio da eficiência da administração pública**. São Paulo: Editora LTr, 2003.

SECRETARIA DO TESOUREIRO NACIONAL. Disponível em: [http://stn.gov.br/contabilidade\\_governamental/manuais.asp](http://stn.gov.br/contabilidade_governamental/manuais.asp). Acesso em: 22 de outubro de 2011.

SILVA, Antonio Carlos Ribeiro da; MARTINS, Wilson Thomé Sardinha. **História do pensamento contábil**. Curitiba. ed. Juruá, 2009.

SIU, Marx Chi Kong. **Fortalecimento da contabilidade governamental a partir das normas brasileiras de contabilidade aplicadas ao setor público.** Revista Brasileira De Contabilidade, Brasília, n. 181, p. 15-25, Jan/Fev. 2010.

SLOMSKI, Valmor. **Manual de Contabilidade Pública.** 2 ed. São Paulo: Atlas, 2003.

VIEIRA, Maria das Graças. **Ética na Profissão Contábil.** São Paulo: IOB Thomson, 2006.

<http://classecontabil.com.br/trabalhos/390.doc>, acesso em 30/05/2011 às 12:06hs.

[http://portal.mec.gov.Br/cne/arquivos/pdf/rcs06\\_04.pdf](http://portal.mec.gov.Br/cne/arquivos/pdf/rcs06_04.pdf), acesso em 26/05/2011 às 22:23h.

\_\_\_\_\_. Lei Complementar nº 4.320, de 17 de março de 1964. Lei nº 4.320.23.ed. São Paulo: Atlas, 2000.

\_\_\_\_\_. **Normas brasileiras de contabilidade aplicadas ao setor público – NBC T 16,** aprovadas pelas Resoluções nºs 1.128 a 1.137, Brasília; CFC, 2008.



## APÊNDICE



UNIVERSIDADE DO EXTREMO SUL CATARINENSE – UNESC

DEPARTAMENTO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS

CURSO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS



### TRABALHO DE CONCLUSÃO DE CURSO

## CONTABILIDADE PÚBLICA E NOVOS PROCEDIMENTOS; A PERCEPÇÃO DOS CONTADORES INTEGRANTES DA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA MUNICIPAL DIRETA, NA REGIÃO DA AMREC

ACADÊMICO: RAFAEL DIAS PAVAN

O presente questionário destina-se a aplicação de pesquisa com intuito de verificar a percepção dos contadores da Administração Pública Direta da região da AMREC em relação aos novos procedimentos a serem implementados na Contabilidade Pública.

Os dados contidos nas respostas serão inseridos no trabalho sem contudo revelar a identidade dos respondentes.

### QUESTIONÁRIO

#### PERFIL DO RESPONDENTE

1. Idade  
☐ 20 a 30 anos                      ☐ 31 a 50 anos                      ☐ acima de 50 anos.
2. Gênero  
☐ Masculino                      ☐ Feminino
3. Grau de instrução  
☐ Ensino Médio (Técnico)                      ☐ Ensino Superior  
☐ Especialização                      ☐ Mestrado  
☐ Doutorado
4. Tempo de atuação na Administração Pública  
☐ Menos de 2 anos                      ☐ De 2 a 5 anos                      ☐ De 6 a 10 anos                      ☐ Mais de 10 anos

5. Tempo de atuação no cargo de Contador  
☐ Menos de 2 anos      ☐ De 2 a 5 anos      ☐ De 6 a 10 anos      ☐ Mais de 10 anos
6. Natureza do Cargo  
☐ Efetivo      ☐ Em comissão

#### DADOS DA PESQUISA

7. Avalie seu grau de informação sobre os novos procedimentos a serem adotados na Contabilidade Pública  
☐ Pouco    ☐ Razoável    ☐ Bom      ☐ Ótimo
8. Como tem se preparado para adequar-se aos novos procedimentos de Contabilidade Pública?  
☐ Frequentando cursos, palestras e seminários  
☐ Através de livros  
☐ Através da Internet  
☐ Trocando informações com outros profissionais.
9. Em sua opinião qual a maior mudança proposta pelas NBCASP's?

-----

10. Em sua opinião existe alguma dificuldade na implantação das NBCASP's?  
☐ Sim      ☐ Não
11. Na existência de dificuldades na implantação das NBCASP's, aponte qual a principal, na sua opinião.

-----

12. Qual o prazo para adoção obrigatória dos novos procedimentos de Contabilidade Pública no caso dos municípios?

-----

13. Você já adotou os novos procedimentos para a Contabilidade Pública em seu município?

☐ Sim    ☐ Não ☐ Está em fase de implementação.

14. Quais as medidas já tomadas para adequar-se às NBCASP's?

-----

Obrigado.